



Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας

Τμήμα Οικονομικών Επιστημών

Γενικό Τμήμα



Διπλωματική εργασία με τίτλο:

Εταιρική διακυβέρνηση και εσωτερικός έλεγχος

Η στάση του ανθρωπίνου δυναμικού φορέων δημόσιας υγείας της
Περιφερειακής Ενότητας Λάρισας

Ονομ/μο: Πλιάτσικα Μαρία
Επιβλέπων: Δρ. Κουτούπης Γ. Ανδρέας

2019-2020

Ευχαριστίες

Η παρούσα εργασία αποτελεί διπλωματική εργασία στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος Λογιστικής και Ελεγκτικής του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας.

Πριν την παρουσίαση των αποτελεσμάτων της παρούσας διπλωματικής εργασίας, αισθάνομαι την υποχρέωση να ευχαριστήσω ορισμένους από τους ανθρώπους που έπαιξαν πολύ σημαντικό ρόλο στην πραγματοποίηση της.

Πρώτο από όλους θέλω να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής εργασίας, Κουτούπη Ανδρέα για την καθοδήγηση του, την εμπιστοσύνη του και την εκτίμηση που μου έδειξε και τέλος, θέλω να ευχαριστήσω τους γονείς μου Νίκο και Παρθένα, που με υπομονή και κουράγιο πρόσφεραν την απαραίτητη ηθική συμπαράσταση για την ολοκλήρωση της μεταπτυχιακής μου εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εταιρική διακυβέρνηση και ο εσωτερικός έλεγχος αποτελούν απαραίτητα συστατικά στοιχεία κάθε επιχείρησης ή οργανισμού που δραστηριοποιείται είτε στο δημόσιο είτε στον ιδιωτικό τομέα. Η παρουσία τους διασφαλίζει την ομαλή λειτουργία των οργανώσεων, την ακεραιότητα των λογιστικών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προφυλάσσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία και ταυτόχρονα λειτουργούν προς την κατεύθυνση της επίτευξης των προκαθορισμένων στόχων. Τόσο η εταιρική διακυβέρνηση όσο και ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να υπάρχουν στη λειτουργία των μονάδων δημόσιας υγείας της χώρας, εξαιτίας της πολυπλοκότητας του ρόλου τους, των υπηρεσιών τους και του περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιούνται. Στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας μελέτης παρουσιάζεται το ζήτημα της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου, ενώ ταυτόχρονα πραγματοποιείται μία εμπειρική έρευνα στη διερεύνηση της στάσης του ανθρωπίνου δυναμικού έναντι αυτών των λειτουργιών. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας αποδείχθηκε ότι τα άτομα που συμμετείχαν στην έρευνα κατέχουν ορισμένες γνώσεις επί του εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης αν και σε ορισμένες περιπτώσεις φάνηκε είτε ότι δεν έχουν επαρκείς γνώσεις είτε θεωρούν ότι δεν μπορεί καμία από τις δύο λειτουργίες να πετύχει κάποιους στόχους στην ελληνική πραγματικότητα.

Λέξεις κλειδιά: Εταιρική Διακυβέρνηση, Εσωτερικός Έλεγχος, Δημόσια Υγεία, Μονάδα Υγείας, Ελλάδας, Δημόσιες Μονάδες Υγείας, Κίνδυνος, Ελεγκτής, Διοικητικό Συμβούλιο

ABSTRACT

Corporate governance and internal control are essential components of any business or organization operating in either the public or private sectors. Their presence ensures the smooth running of the organizations, the integrity of the accounting and financial statements, safeguards their assets and at the same time works towards the achievement of the predetermined objectives. Both corporate governance and internal control must be present in the functioning of the country's public health units, due to the complexity of their role, their services and the environment in which they operate. As part of the preparation of this study, corporate governance and internal control are addressed, while conducting an empirical research into the investigation of the attitude of human resources towards these functions. The results of the survey showed that the participants in the survey had some knowledge of internal control and corporate governance although in some cases it appeared either to be insufficient or to believe that neither of the two functions could succeed goals in Greek reality.

Keywords: Corporate Governance, Internal Audit, Public Health, Health Units, Greece, Public Health Units, Risk, Auditor, Board of Directors

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ABSTRACT	4
ΛΙΣΤΑ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	7
ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι.....	11
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ.....	11
1.1 Προσδιορισμός του εσωτερικού ελέγχου	11
1.2 Αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου	13
1.3 Ορισμός της διακυβέρνησης και οι αρχές της.....	15
1.4 Αρχές της διακυβέρνησης με έμφαση στο δημόσιο τομέα	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ	19
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ ..	19
2.1 Διάρθρωση του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα	19
2.2 Ο ρόλος και οι υπηρεσίες του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα	20
2.3 Οι προϋποθέσεις για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα.....	23
2.4 Οι τύποι του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα.....	25
2.5 Οι δομές της διακυβέρνησης στο δημόσιο τομέα	27
2.6 Το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ.....	32
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΣΤΙΣ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ.....	32
3.1 Η δομή των υγειονομικών μονάδων	32
3.2 Η αξιολόγηση της εταιρικής διακυβέρνησης των υγειονομικών μονάδων	33
3.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στην εταιρική διακυβέρνηση των υγειονομικών μονάδων	36

3.4 Βιβλιογραφική ανασκόπηση στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στις υγειονομικές μονάδες.....	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV	42
ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ	42
4.1 Παρουσίαση του προβλήματος	42
4.2 Ερευνητικό εργαλείο μελέτης	44
4.3 Μεθοδολογία εκτίμησης δεδομένων	44
4.4 Περιορισμοί της έρευνας.....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ V	47
ΣΥΖΗΤΗΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	47
5.1 Δημογραφικά χαρακτηριστικά	47
5.2 Εταιρική διακυβέρνηση και εσωτερικός έλεγχος.....	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI.....	57
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	57
6.1 Συμπερασματικές παρατηρήσεις.....	57
6.2 Προτάσεις περεταίρω μελέτης.....	61
Αναφορές.....	62
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	66
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ	66
ΠΙΝΑΚΕΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	70
1. Δημογραφικά χαρακτηριστικά	70
2. Εταιρική διακυβέρνηση και εσωτερικός έλεγχος	72

ΛΙΣΤΑ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Διάρθρωση ελληνικού δημόσιου τομέα (Αυγενάκης, 2010).....	20
Διάγραμμα 2: Φύλο	48
Διάγραμμα 3: Ηλικία	48
Διάγραμμα 4: Εκπαιδευτικό επίπεδο.....	49
Διάγραμμα 5: Έτη προϋπηρεσίας.....	50
Διάγραμμα 6: Ο αριθμός του ανθρωπίνου δυναμικού είναι ικανοποιητικός ώστε να εργαστεί στην κατεύθυνση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου ...	51

ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Εταιρική Διακυβέρνηση και Εσωτερικός Έλεγχος.....	54
--	----

Αρκετές φορές έχει αναφερθεί ότι επιχειρηματίες ή οργανισμοί έχουν χάσει μεγάλο μέρος των χρημάτων τους ή των περιουσιακών τους στοιχείων λόγω υπεξαίρεσης ή διενέργειας απατών. Αυτό το γεγονός οφείλεται στις περισσότερες των περιπτώσεων στην απουσία ελεγκτικών μηχανισμών στη λειτουργία τους. Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου και η ελεγκτική πρακτική έχει πολύ στενή σχέση με την οικονομική και χρηματοοικονομική δραστηριότητα των οργανώσεων, με όποια μορφή και εάν εμφανίζονται αυτές (επιχείρηση ή οργανισμός). Ο εσωτερικός έλεγχος αφορά σε μία διαδικασία η οποία λαμβάνει χώρα σε μία επιχείρηση ή σε έναν οργανισμό στη ροή εργασίας, στη δομή και στις οικονομικές ή χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ώστε να τις βοηθήσουν να πετύχουν τους προκαθορισμένους στόχους της λειτουργίας τους (Anderson, et al., 2008). Ο εσωτερικός έλεγχος αφορά στον τρόπο με τον οποίο οι διαθέσιμοι πόροι μίας οργάνωσης κατευθύνονται, παρακολουθούνται και μετριοούνται. Είναι ζωτικής σημασίας για κάθε οργάνωση να ανιχνεύει και να προλαμβάνει την περίπτωση διενέργειας κάποιας απάτης, στοχεύοντας με αυτόν τον τρόπο στην προστασία της λειτουργίας της (COSO, 2015).

Σε οργανωτικό επίπεδο, οι στόχοι της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου αφορούν στην αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, στην έγκαιρη ανατροφοδότηση σχετικά με την επίτευξη των στρατηγικών στόχων και στη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς που ισχύουν. Σε επίπεδο συγκεκριμένων συναλλαγών, ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται στις ενέργειες που έχουν αναληφθεί για την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων. Η διαδικασία τους εσωτερικού ελέγχου τείνει να μειώνει την αξιολόγηση ορισμένων διαδικασιών, ενώ ταυτόχρονα οδηγεί σε αποτελέσματα τα οποία μπορούν να προβλεφθούν (Anderson, et al., 2008). Ο εσωτερικός έλεγχος ως έννοια υπάρχει ήδη από την αρχαιότητα, καθώς στην ελληνιστική Αίγυπτο τηρούνταν το διπλογραφικό σύστημα, ενώ υπήρχε και ένα σύνολο γραφειοκρατών το οποίο ασχολούνταν με τη συλλογή φόρων και την εποπτεία της λειτουργίας των οργανώσεων (Chambers & Odar, 2015).

Από την άλλη πλευρά η έννοια της εταιρικής διακυβέρνησης συντελεί στον ακρογωνιαίο λίθο της κάθε οντότητας (επιχείρησης ή οργανισμού), ενώ οι επενδυτές πολύ συχνά αναζητούν την τήρηση καλών πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης από τις

οργανώσεις. Αυτό το γεγονός οφείλεται στο ότι η τήρηση μίας καλής διακυβέρνησης πολύ συχνά οδηγεί στην αυξημένη απόδοση των επενδύσεών τους (Κουτούπης, n.d.). Οι οργανώσεις του δημοσίου τομέα βρίσκονται σε πρωταρχικό στάδιο αναφορικά με την καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου και την τήρηση καλής εταιρικής διακυβέρνησης. Οι δημόσιες μονάδες υγείας οφείλουν να τηρούν τις αρχές της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου καθώς η λειτουργίες τους εγκυμονεί αρκετούς κινδύνους αναφορικά με τις καταχρήσεις των διαθέσιμων πόρων και την πραγματοποίηση απάτης. Καθίσταται σαφές ότι η υιοθέτηση των κατάλληλων πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης καθώς και εσωτερικού ελέγχου αποτελούν αναγκαιότητα στο περίπλοκο περιβάλλον των δημοσίων μονάδων υγείας. Οι τελευταίες εκτός από τους οικονομικούς στόχους που πρέπει να πετύχουν είναι χρήσιμο να υπηρετούν την κοινωνία, τους πολίτες, τον κρατικό μηχανισμό, τους προμηθευτές, το ανθρώπινο δυναμικό τους και κάθε άτομο το οποίο έχει συμφέρον από τη λειτουργία τους (Κουτούπης, 2014).

Στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας ερευνητικής εργασίας διερευνάται η περίπτωση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου από τις δημόσιες μονάδες υγείας της Ελλάδας. Εξαιτίας του γεγονότος ότι οι δύο αυτές αρχές δεν τηρούνται ολοκληρωτικά στις υγειονομικές μονάδες της χώρας, ο βασικός στόχος της είναι η αξιολόγηση της γνώσης των ατόμων που εργάζονται σε αυτές αναφορικά με την έννοια των αρχών του εσωτερικού ελέγχου και της καλής διακυβέρνησης. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιήθηκε ένα ερωτηματολόγιο από τη διεθνή βιβλιογραφία, ώστε να εκπληρωθεί ο βασικός ερευνητικός στόχος της εργασίας. Η έρευνα επικεντρώθηκε στην Περιφέρεια Θεσσαλίας και συγκεκριμένα στην Περιφερειακή Ενότητα Λάρισας, όπου λειτουργεί το Γενικό και το Πανεπιστημιακό Νοσοκομείο, τα οποία αποτέλεσαν τις βασικές δημόσιες μονάδες υγείας οι οποίες υποβλήθηκαν σε έλεγχο μέσω του ανθρωπίνου δυναμικού τους. Πριν την εκπόνηση της εμπειρικής μελέτης διενεργήθηκε μία βιβλιογραφική ανασκόπηση επί των ζητημάτων της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα,

1. Στο πρώτο κεφάλαιο εξετάζεται ο εσωτερικός έλεγχος και η διακυβέρνηση μέσω του προσδιορισμού της έννοιας και του αντικειμένου του εσωτερικού ελέγχου, του ορισμού της διακυβέρνησης και των αρχών της δίνοντας έμφαση στο δημόσιο τομέα
2. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έννοια του εσωτερικού ελέγχου και της διακυβέρνησης του δημοσίου τομέα. Αρχικά γίνεται μία αναφορά στη διάρθρωση

του ελληνικού δημόσιου τομέα, στο ρόλο και στις υπηρεσίες του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα και στις προϋποθέσεις για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον ίδιο τομέα. Επίσης, αναφέρονται οι τύποι του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα, οι δομές της διακυβέρνησης και τέλος το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα

3. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έννοια του εσωτερικού ελέγχου και της διακυβέρνησης στις υγειονομικές μονάδες στην Ελλάδα. Σε πρώτο στάδιο παρουσιάζεται η δομή των υγειονομικών μονάδων, η αξιολόγηση της εταιρικής διακυβέρνησης των υγειονομικών μονάδων, ο εσωτερικός έλεγχος στην εταιρική διακυβέρνησή τους και τέλος λαμβάνει χώρα μία βιβλιογραφική ανασκόπηση στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στις υγειονομικές μονάδες
4. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η διερεύνηση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου στις δημόσιες μονάδες υγείας στην Ελλάδα. Αρχικά παρουσιάζεται το πρόβλημα και στη συνέχεια το ερευνητικό εργαλείο της μελέτης, ενώ ακολουθεί η μεθοδολογία της εκτίμησης των δεδομένων και τέλος συζητούνται οι περιορισμοί της έρευνας
5. Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι συμπερασματικές παρατηρήσεις στις οποίες οδήγησε η εκπόνηση της μελέτης και κάποιες προτάσεις περεταίρω μελέτης.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

1.1 Προσδιορισμός του εσωτερικού ελέγχου

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου υπάρχει ήδη από την αρχαιότητα, και συγκεκριμένα στην ελληνική Αίγυπτο. Σε εκείνη την περιοχή υπήρχε μία διπλή μορφή διοίκησης η οποία απαρτιζόταν από ένα σύνολο γραφειοκρατών που ήταν επιφορτισμένοι με την ευθύνη της είσπραξης φόρων και με την εποπτεία τήρησης της κείμενης νομοθεσίας και των κανονισμών (The Institute of Internal Auditors, 2004). Υπάρχουν αρκετοί ορισμοί που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του εσωτερικού ελέγχου, καθώς μπορεί να επηρεάσει τη λειτουργία των επιχειρήσεων και των οργανισμών με διαφορετικούς τρόπους (Spencer, 2003).

Στο πλαίσιο της Επιτροπής Οργανισμών Χορηγίων του Εσωτερικού Ελέγχου της Επιτροπής Εσωτερικής Επιθεώρησης (COSO), ενός ευρέως χρησιμοποιούμενου πλαισίου στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μία διαδικασία η οποία επηρεάζεται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διοίκηση και το ανθρώπινο δυναμικό που απασχολείται στην οργάνωση, με σκοπό να παρέχει τη βεβαιότητα σχετικά με την επίτευξη στόχων των εξής κατηγοριών (COSO, 2015):

- Της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών
- Της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- Της συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία και τους κανονισμούς.

Ο ορισμός της COSO αφορά στο συνολικό σύστημα ελέγχου της επιχείρησης ή του οργανισμού, το οποίο αποτελείται από πολλές μεμονωμένες διαδικασίες ελέγχου και αναφέρει ότι (COSO, 2015):

«ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα συγκεκριμένο σύνολο πολιτικών, διαδικασιών και δραστηριοτήτων που αποσκοπούν στην επίτευξη ενός στόχου. Ένας έλεγχος μπορεί να υπάρχει μέσα σε μία καθορισμένη λειτουργία ή δραστηριότητα σε μία διαδικασία».

Ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει το σχέδιο οργάνωσης και όλες τις συντονισμένες μεθόδους, οι οποίες υιοθετούνται από μία επιχείρηση ή έναν οργανισμό για τη διαφύλαξη των περιουσιακών του στοιχείων, την επαλήθευση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων, την προώθηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας και την ενθάρρυνση της τήρησης των καθορισμένων πολιτικών διαχείρισης. Ο συγκεκριμένος ορισμός αναγνωρίζει το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου ως μία τάση, η οποία ξεφεύγει από τα ζητήματα τα οποία σχετίζονται άμεσα με τις λειτουργίες ενός συγκεκριμένου τμήματος εντός μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού (Bank for International Settlements, 2014). Ο εσωτερικός έλεγχος αφορά στην ενσωμάτωση των δραστηριοτήτων, των σχεδίων, των στάσεων, των πολιτικών και των προσπαθειών των ατόμων που απασχολούνται και συνεργάζονται ενός μίας οργάνωσης (επιχείρηση ή οργανισμός), ώστε να παράσχουν τη διαβεβαίωση ότι η οργάνωση θα πετύχει το στόχο και την αποστολή της (Dennis, 1998).

Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται στις μεθόδους που δημιουργούνται από μία επιχείρηση ή έναν οργανισμό και στοχεύουν να εξασφαλίσουν την ακεραιότητα των οικονομικών και λογιστικών πληροφοριών, να ανταποκριθούν στους οργανωσιακούς στόχους και στους στόχους κερδοφορίας που έχουν τεθεί και τέλος να μεταδώσουν τις πολιτικές διαχείρισης σε όλο το εύρος λειτουργίας της οργάνωσης (Dittenhofer, 2001). Στον τομέα της λογιστικής, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μία διαδικασία η οποία επηρεάζεται με άμεσο τρόπο από τη δομή μίας οργάνωσης, από τις ροές εργασίας και εξουσίας, από το ανθρώπινο δυναμικό και τα συστήματα διαχείρισης πληροφοριών. Ο σκοπός τους εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθήσει την οργάνωση να εκπληρώσει τους προκαθορισμένους στόχους της επιχείρησης ή του οργανισμού (Sarens & De Beelde, 2006). Δεν πρέπει να παραληφθεί η αναφορά ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα μέσο με το οποίο οι πόροι μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού κατευθύνονται, παρακολουθούνται και ποσοτικοποιούνται ή μετριοούνται. Παράλληλα, διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην πρόληψη και στην ανίχνευση κάποιας πιθανής. Σε οργανωτικό επίπεδο, οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται με την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, την έγκαιρη ενημέρωση σχετικά με την επίτευξη των οργανωτικών ή στρατηγικών στόχων και τη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία και τους κανονισμούς (Spencer, 2003).

Ο αντίκτυπος του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να είναι εμφανής στο σύνολο της οργάνωσης ή σε ένα συγκεκριμένο τμήμα της λειτουργίας της. Ο εσωτερικός έλεγχος

μπορεί να λάβει διαφορετικές μορφές, μέσω του διαχωρισμού των καθηκόντων που ανατίθενται σε κάθε περίπτωση, ενώ μπορεί να συνίστανται σε ελέγχους χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ή σε επιχειρησιακούς ελέγχους (Dittenhofer, 2001). Ο Millichamp (2002) ανέφερε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ορίζεται ως το σύνολο των ελέγχων, που έχουν θεσπιστεί από τη διοίκηση για την άσκηση της δραστηριότητας διασφάλισης των περιουσιακών στοιχείων και της ακρίβειας των δεδομένων και των οικονομικών καταστάσεων. Επιπρόσθετα, ο Godson & Collins (2013) όρισε τον εσωτερικό έλεγχο ως την ενσωμάτωση των δραστηριοτήτων, των σχεδίων, των στάσεων, των πολιτικών και των προσπαθειών των ατόμων μίας οργάνωσης για να εξασφαλίσουν ότι θα επιτευχθούν οι στόχοι και οι αποστολή της.

Όλοι οι παραπάνω ορισμοί του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου έχουν εντοπίσει τον κύριο στόχο τους, ο οποίος αφορά στην εξασφάλιση ότι οι πόροι της οργάνωσης θα χρησιμοποιηθούν με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο για την επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων. Ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει όλες τις μεθόδους, τις διαδικασίες και τις ρυθμίσεις που έχουν θεσπιστεί σε μία οργάνωση για τη διασφάλιση, στα πλαίσια του δυνατού, των περιουσιακών στοιχείων, της πληρότητας, της ακρίβειας και της ορθής τήρησης των λογιστικών καταστάσεων και της προώθησης της επιχειρησιακής αποτελεσματικότητας και της τήρησης των πολιτικών διαχείρισης (Bank for International Settlements, 2014).

1.2 Αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου

Ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου αφορά στην εκπλήρωση των προκαθορισμένων στόχων, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, για ένα συγκεκριμένο ζήτημα που αφορά σε μία επιχείρηση ή σε ένα οργανισμό. Η επίτευξη του σκοπού ή των στόχων του εσωτερικού ελέγχου ελαχιστοποιεί την πιθανότητα να προκύψουν λάθη, να αποδειχθεί κάποια απάτη ή να παρατηρηθούν ενέργειες που δεν εναρμονίζονται με τη λειτουργία της οργάνωσης στο σύνολό της, όπως είναι η υπεξαίρεση χρημάτων. Αξίζει να σημειωθεί ότι για να είναι αποτελεσματικός ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου απαραίτητη προϋπόθεση είναι να συμμορφώνεται με την κείμενη νομοθεσία και τους κανονισμούς, να είναι μετρήσιμος και ικανός να παρατηρηθεί (Goodson, et al., 2012).

Οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνουν τα εξής στοιχεία (Konrath, 2002):

- Την εξουσιοδότηση, μέσω της οποίας διασφαλίζεται ότι όλες οι συναλλαγές πρέπει να λάβουν την έγκριση από τον υπεύθυνου του ανθρωπίνου δυναμικού του ανάλογου τμήματος. Επίσης, ορίζει ότι πρέπει να τηρηθούν ορισμένες συγκεκριμένες αρχές πριν καταγραφεί η συναλλαγή
- Την πληρότητα, η οποία στοχεύει στην εξασφάλιση ότι δεν έχουν παραληφθεί ορισμένες έγκυρες και σημαντικές συναλλαγές από τα λογιστικά βιβλία
- Την ακρίβεια, μέσω της οποίας ορίζεται ότι όλες οι συναλλαγές είναι έγκυρες, ακριβείς και συνεπείς με τα δεδομένα των πληροφοριών τα οποία καταγράφονται από την οργάνωση
- Την εγκυρότητα, η οποία στοχεύει στην εξασφάλιση ότι όλες οι καταγεγραμμένες συναλλαγές αντιπροσωπεύουν τα πραγματικά οικονομικά γεγονότα που έχουν συμβεί, έχουν νόμιμη φύση και έχουν εκτελεστεί σύμφωνα με τη γενική άδεια της διοίκησης
- Την ασφάλεια, η οποία αναφέρει ότι είναι χρήσιμο να διασφαλιστεί η πρόσβαση στα φυσικά περιουσιακά στοιχεία και ότι τα συστήματα πληροφοριών ελέγχονται από ένα κατάλληλα εξουσιοδοτημένο προσωπικό
- Το χειρισμό των σφαλμάτων, ο οποίος αναφέρει ότι πρέπει να διασφαλιστεί ότι τα σφάλματα που ανιχνεύονται σε οποιοδήποτε στάδιο λειτουργίας της οργάνωσης, λαμβάνουν άμεσες διορθωτικές ενέργειες και αναφέρονται στο κατάλληλο επίπεδο διαχείρισης
- Το διαχωρισμό των καθηκόντων, ο στόχος του οποίου είναι η διασφάλιση ότι τα καθήκοντα εκχωρούνται σε άτομα με τρόπο που να εξασφαλίζεται ότι κανένας δεν μπορεί να ελέγξει τόσο τη λειτουργία καταγραφής όσο και τις διαδικασίες που σχετίζονται με την επεξεργασία της συναλλαγής.

1.3 Ορισμός της διακυβέρνησης και οι αρχές της

Η έννοια της διακυβέρνησης αφορά στο συνδυασμό όλων των διαδικασιών ή των δομών, οι οποίες εφαρμόζονται από τη διοίκηση μίας οργάνωσης στα πλαίσια της διαμόρφωσης, της διαχείρισης, της καθοδήγησης αλλά και της παρακολούθησης των διαδικασιών που αναπτύσσονται εντός αυτής με σκοπό την επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων. Η διακυβέρνηση είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τα μέσα τα οποία βρίσκονται στη διάθεση των οργανώσεων με απώτερο σκοπό την επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων. Παράλληλα, περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες εκείνες οι οποίες εξασφαλίζουν την αξιοπιστία, την ισόνομη και δίκαιη παροχή υπηρεσιών και τη δεοντολογική συμπεριφορά των απασχολούμενων στην οργάνωση (Goodson, et al., 2012).

Η τήρηση καλής διακυβέρνησης διέπεται από κάποιες βασικές αρχές, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως θεμελιώδεις και πρέπει να εφαρμόζονται καθολικά από όλες τις οργανώσεις, ανεξαρτήτως του εάν λειτουργούν υπό την αιγίδα του δημόσιου ή του ιδιωτικού τομέα. Οι αρχές για την περίπτωση του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα είναι (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017):

- Ο προσδιορισμός της κατεύθυνσης. Η τήρησης καλής διακυβέρνησης μπορεί να ορίσει τις πολιτικές εκείνες, οι οποίες μπορούν να καθοδηγήσουν την πορεία μίας οργάνωσης. Για την περίπτωση του δημόσιου τομέα, η διακυβέρνηση καθοδηγείται μέσω των εθνικών στόχων και των στρατηγικών, του επιπέδου της απόδοσης, της κείμενης νομοθεσίας και των θεσμοθετημένων εποπτικών αρχών. Οι προτεραιότητες μίας οργάνωσης που λειτουργεί στο δημόσιο τομέα βρίσκονται στο στρατηγικό ή επιχειρησιακό σχέδιο που έχει καταρτιστεί ή στον προϋπολογισμό του
- Η διαμόρφωση της ηθικής. Η ορθή διακυβέρνηση εμπεριέχει κάποιες ηθικές οι οποίες είναι διατυπωμένες με σαφήνεια και αφορούν στις αξίες της οργάνωσης, στους στόχους καθώς και στις στρατηγικές που πρόκειται να υιοθετηθούν. Η καλή διακυβέρνηση πρέπει να είναι πλήρως εναρμονισμένη με τις πολιτικές και τις απαραίτητες διαδικασίες, ούτως ώστε να ενθαρρύνονται οι συμπεριφορές εκείνες οι οποίες είναι συνεπείς ως προς τις αξίες και την ηθική του τομέα λειτουργίας της οργάνωσης. Μία απαραίτητη προϋπόθεση είναι να οριστούν κάποιες κατευθύνσεις

λογοδοσίας, μέσω των οποίων τα άτομα θα βρίσκονται αντιμέτωποι με τις ευθύνες των πράξεών τους

- Η εποπτεία των αποτελεσμάτων. Η εφαρμογή καλής διακυβέρνησης προϋποθέτει ότι οι ενέργειες παρακολουθούνται συνεχώς, με στόχο να εξασφαλιστεί ότι η πολιτική της οργάνωσης τηρείται ακριβώς όπως είχε σχεδιαστεί. Η επίτευξη της στρατηγικής και των στόχων της οργάνωσης πρέπει να εναρμονίζεται με την απόδοση του δημόσιου τομέα και ταυτόχρονα να ικανοποιεί τις απαιτήσεις του και να συμμορφώνεται με τη νομοθεσία και τους όποιους κανονισμούς ισχύουν
- Η λογοδοσία. Εξαιτίας του γεγονότος ότι οι οργανώσεις του δημοσίου τομέα έχουν το ρόλο των «εντεταλμένων», που χρησιμοποιούν την ισχύ της εξουσίας και τους πόρους για την επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων, πρέπει να λογοδοτούν για τον τρόπο με τον οποίο έχουν χρησιμοποιήσει τα παραπάνω στοιχεία. Προς αυτήν την κατεύθυνση, η εφαρμογή της ορθής διακυβέρνηση ορίζει ότι πρέπει να συμβαίνουν συχνές αναφορές σχετικά με τα οικονομικά και οργανωσιακά αποτελέσματα, οι οποίες λαμβάνουν την έγκριση του αρμόδιου και ανεξάρτητου ελεγκτή. Τέλος, η λογοδοσία προϋποθέτει ότι θα επιβάλλονται ποινές και κυρώσεις ενάντια εκείνων που δε χρησιμοποίησαν με θεμιτό τρόπο την εξουσία και τους πόρους που είχαν στη διάθεσή τους
- Οι διορθωτικές ενέργειες. Όταν μία οργάνωση δεν έχει καταφέρει να πετύχει τους στόχους που είχαν τεθεί αναφορικά με την απόδοσή της ή έχουν εντοπιστεί ορισμένα λειτουργικά προβλήματα, τότε ένα σύστημα διακυβέρνησης μπορεί να ανιχνεύσει την αιτία του προβλήματος και να ορίσει τις απαραίτητες ενέργειες που πρέπει να λάβουν χώρα ώστε να διορθωθεί το πρόβλημα.

1.4 Αρχές της διακυβέρνησης με έμφαση στο δημόσιο τομέα

Εκτός από τις θεμελιώδεις αρχές που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη ενότητα, υπάρχουν κάποιες επιπλέον οι οποίες είναι προσανατολισμένες αποκλειστικά προς τις οργανώσεις οι οποίες λειτουργούν υπό την αιγίδα του δημόσιου τομέα. Ορισμένα από τα στοιχεία τα οποία καλύπτουν αυτές οι αρχές είναι η σημασία της πολιτικής δύναμης, ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του δημόσιου τομέα και η δωρεάν παροχή υπηρεσιών. Ταυτόχρονα, οι οργανώσεις του δημόσιου τομέα έχουν ένα καταναγκαστικό χαρακτήρα έναντι των πολιτών και των ιδιωτικών επιχειρήσεων, γεγονός το οποίο τις υποχρεώνει να εφαρμόζουν κάποια μέτρα, τα οποία ορίζουν ότι η χρήση της εξουσίας και η παροχή των υπηρεσιών πραγματοποιείται με υπεύθυνο και δίκαιο τρόπο (MacRae & Gils van, 2014).

Στο πλαίσιο των οργανώσεων που λειτουργούν στο δημόσιο τομέα οι αρχές που πρέπει να τηρούνται με αυστηρότητα στα πλαίσια της καλής διακυβέρνησης είναι (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017):

- Η λογοδοσία. Σύμφωνα με τους MacRae & Gils van (2014) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, η λογοδοσία αφορά στη λειτουργία μέσω της οποίας οι οργανώσεις του δημοσίου τομέα και το ανθρώπινο δυναμικό τους αναλαμβάνουν την ευθύνη για την τήρηση των αποφάσεων και των πράξεων συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης των πόρων και της απόδοσης. Η λογοδοσία μπορεί να επιτευχθεί όταν κάθε μέρος κατανοήσει τις υποχρεώσεις του, μέσω των ρόλων που έχουν καθοριστεί
- Η διαφάνεια. Αυτήν η αρχή σχετίζεται με το βαθμό στον οποίο κάθε οργάνωση του δημόσιου τομέα είναι ανοιχτή έναντι των συναλλασσομένων. Η εφαρμογή της καλής διακυβέρνησης ορίζει ότι πρέπει να γνωστοποιούνται ορισμένες σημαντικές πληροφορίες προς τα ενδιαφερόμενα μέρη, ώστε να υπάρχουν τα διαθέσιμα στοιχεία σχετικά με τη λειτουργία και την απόδοση της οργάνωσης, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση των κινήτρων που διέπουν τη λειτουργία της. Επιπλέον, κάθε ενέργεια της οργάνωσης (αποφάσεις, συναλλαγές και πράξεις) πρέπει να πραγματοποιούνται με διαφάνεια. Παρά το γεγονός ότι υπάρχουν περιπτώσεις του δημόσιου τομέα όπου το συμφέρον του ορίζει την τήρηση μυστικότητας, κυρίως σε ζητήματα αναφορικά με την εθνική ασφάλεια, ωστόσο η διαφάνεια τις διαδικασίες που αφορούν στους φορείς του διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στον έλεγχο

- Η ακεραιότητα. Η αρχή ορίζει στους ελέγκτες του δημοσίου τομέα να λειτουργούν βάσει των αρχών, των αξιών και των προσδοκιών της πολιτικής δεοντολογίας. Η απουσία εμπιστοσύνης των πολιτών έναντι της αξιοπιστίας του δημοσίου τομέα σε ορισμένες περιπτώσεις υποκρύπτει τη νομιμότητα της εθνικής κυβέρνησης. Το κόστος αυτής τη υπόθαλψης είναι υψηλό τόσο σε κοινωνικό, όσο σε οικονομικό, περιβαλλοντικό και πολιτικό επίπεδο. Οι συνέπειες είναι άμεσες για την εμπιστοσύνη των πολιτών έναντι του δημοσίου τομέα και των θεσμών
- Η δικαιοσύνη. Αυτήν η αρχή προσδιορίζει το βαθμό στον οποίο οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα λειτουργούν δίκαια και αμερόληπτα, ενώ οι πολίτες χρηματοδοτούν το δημόσιο τομέα ώστε να ασκείται ο εσωτερικός έλεγχος. Από την άλλη πλευρά, η κακή διαχείριση της εξουσίας, η κατασπατάληση πόρων και η διαφθορά επηρεάζουν αρνητικά τις υποχρεώσεις της δημόσιας οργάνωσης έναντι των πολιτών. Η δικαιοσύνη μετράται και αξιολογείται σύμφωνα με τις εξής διαστάσεις:
 - ο Το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών, το οποίο καλύπτεται από τους φόρους και τα τέλη που επιβάλλονται όπως επίσης και από το δανεισμό
 - ο Την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, η οποία αφορά σε άμεσες παροχές (υγεία, παιδεία) και σε έμμεσες παροχές (οικονομική διαχείριση)
 - ο Τον τρόπο με τον οποίο ασκείται η ρυθμιστική εξουσία και η καταναγκαστική εξουσία
 - ο Τη δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών.

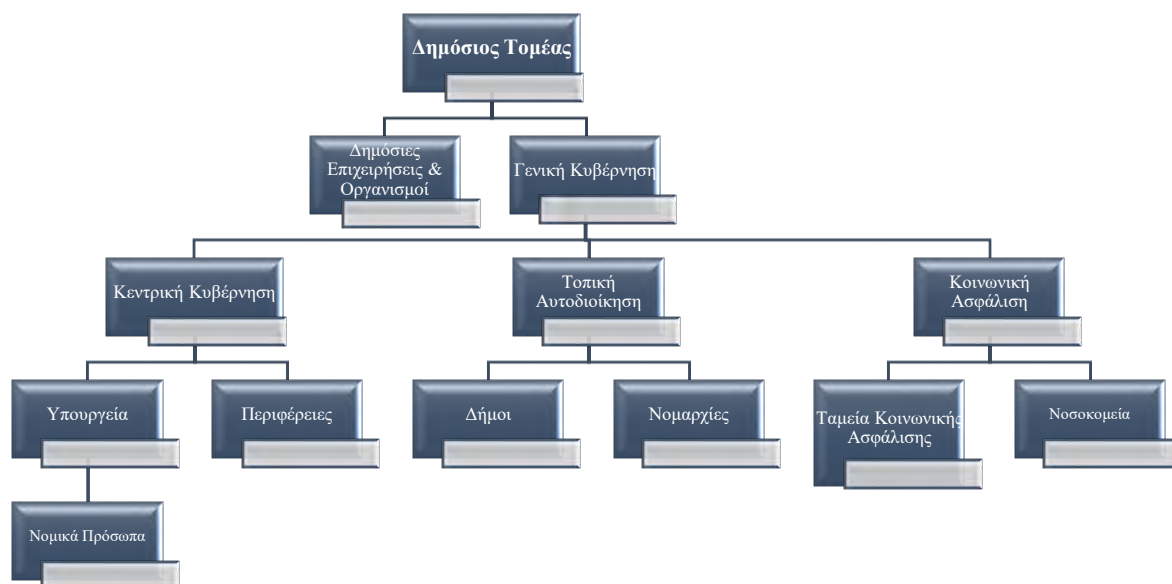
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΤΟΜΕΑ

2.1 Διάρθρωση του δημόσιου τομέα στην Ελλάδα

Ο δημόσιος τομέας μίας χώρας ή ενός κράτους αφορά στην εθνική κυβέρνησή του, στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου καθώς επίσης και στις δημόσιες επιχειρήσεις του και στους οργανισμούς σύμφωνα με το άρθρο 14 του Νόμου 4270/2017 (Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014). Οι δημόσιες υπηρεσίες παρέχουν προς τους πολίτες της χώρας τα δημόσια αγαθά και της εθνικές υπηρεσίες, όπως είναι η ασφάλεια, οι υποδομές, η εκπαίδευση ή η υγεία. Η παροχή υπηρεσιών από το δημόσιο τομέα πραγματοποιείται δωρεάν, ενώ ακόμη και εάν κάποιος δεν πληρώνει τους φόρους και τα τέλη δεν αποκλείεται από την απόλαυση των δωρεάν παρεχόμενων υπηρεσιών (Αυγενάκης, 2010).

Αναφορικά με την οργάνωση του δημόσιου τομέα, η γενική κυβέρνηση αποτελείται από την κεντρική κυβέρνηση, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης που είναι πρώτου και δευτέρου βαθμού και τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Ένας επιμέρους τομέας της κεντρικής κυβέρνησης είναι εκείνος που αφορά στην κεντρική διοίκηση και στα νομικά πρόσωπα του δημοσίου δικαίου, ενώ τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου περιλαμβάνονται στη γενική κυβέρνηση και όχι στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή στους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Η κεντρική διοίκηση ή το κράτος περιλαμβάνει τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και τα υπουργεία, τα οποία αφορούν στα σημεία όπου δραστηριοποιούνται τα νομικά πρόσωπα, οι αποκεντρωμένες διοικήσεις καθώς επίσης και οι ανεξάρτητες αρχές, οι οποίες δεν έχουν νομική υπόσταση. Ο επιμέρους τομέας της γενικής κυβέρνησης ο οποίος αφορά τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης απαρτίζεται από τους δήμους (Α' Βαθμός) και τις περιφέρειες (Β' Βαθμός). Τόσο οι δήμοι όσο και οι περιφέρειες αφορούν σε όργανα τα οποία είναι αυτοδιοικούμενα και είναι της μορφής νομικών προσώπων. Αναφορικά με τον υποτομέα των οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης εκεί υπάγονται τα ασφαλιστικά ταμεία, οι

οργανισμοί απασχόλησης καθώς επίσης και οι οργανισμοί παροχής υγειονομικών υπηρεσιών (Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014).



Διάγραμμα 1: Διάρθρωση ελληνικού δημόσιου τομέα (Αυγενάκης, 2010)

2.2 Ο ρόλος και οι υπηρεσίες του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα

Ο λόγος ύπαρξης και ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου αφορά στην ενίσχυση και στην προστασία της αξίας της οργάνωσης μέσω της εξασφάλισης, της παροχής συμβουλών και της πληροφόρησης σύμφωνα με την αξιολόγηση των απειλών που υποδαυλίζουν τη λειτουργία της. Ο εσωτερικός έλεγχος προσφέρει ένα βαθμό βοήθειας στην κάθε οργάνωση αναφορικά με την εκπλήρωση των προκαθορισμένων στόχων, μέσω της πειθαρχημένης προσέγγισης αναφορικά με τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών σχετικά με τη διαχείριση του κινδύνου και της διακυβέρνησης. Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι τα εργαλεία τα οποία χρησιμοποιούνται για την επίτευξη του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου είναι διαφορετικά ανάλογα με τις συνθήκες που επικρατούν (Gartner & Khushbu, 2019).

Οι παρεχόμενες υπηρεσίες του εσωτερικού ελέγχου στηρίζονται στις οργανωτικές ανάγκες, στο πεδίο όπου εφαρμόζονται, στις αρμοδιότητες της οργάνωσης και στις ικανότητες που έχει το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου. Οι υπηρεσίες του εσωτερικού

ελέγχου σχετίζονται με τη διασφάλιση ότι οι συμβουλευτικές δραστηριότητες της διοίκησης εναρμονίζονται με τους ελέγχους του θεσμικού πλαισίου, τους συστηματικούς ελέγχους, τις διαδικασίες, τις λειτουργικές διαδικασίες αναφορικά με την απόδοση, την τεχνολογία της πληροφορίας και τα οικονομικά συστήματα (Gartner & Khushbu, 2019). Το κεντρικό σημείο στο οποίο εστιάζει ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί με γνώμονα της διακυβέρνησης της οργάνωσης, η οποία μπορεί να συνδράμει προς την επίτευξη των στόχων της, και τις προτεραιότητες οι οποίες βελτιώνουν την έννοια της διακυβέρνησης και τον κώδικα ηθικής δεοντολογίας της. Το κεντρικό σημείο στο οποίο εστιάζει ο εσωτερικός έλεγχος αφορά στην εξέταση μεμονωμένων ενεργειών για την παρουσία σφαλμάτων ή για τον έλεγχο συμμόρφωσής τους με την κείμενη νομοθεσία και την πολιτική της οργάνωσης. Το αντικείμενο εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνει ενέργειες όπως είναι η εξέταση ορισμένων ελεγκτικών δικλίδων, ο προσδιορισμός των αδυναμιών του συστήματος και τέλος η υποβολή αναφορών που σχετίζονται με τη βελτίωση ορισμένων λειτουργιών της οργάνωσης (OECD, 2018).

Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, οι υπηρεσίες του εσωτερικού ελέγχου σε πρώτο στάδιο αφορούν στη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τα ελεγκτικά πρότυπα σύμφωνα με το παραδοσιακό πρότυπο. Στην ουσία είναι χρήσιμο να ελέγχεται ως προς τη συμμόρφωση ένα συγκεκριμένο τμήμα, μία διαδικασία ή ένα σύστημα αναφορικά με την τήρηση της νομοθεσίας, των συμφωνιών ή λοιπών απαιτήσεων που αφορούν στη συμπεριφορά του. Τα αποτελέσματα αυτής της διαδικασίας συνιστούν σε εκθέσεις με επιχειρήματα σχετικά με την αποστολή του ελέγχου, ενώ παράλληλα παρέχουν τις κατάλληλες κατευθύνσεις ή τις συμβουλές προς τη διοίκηση της οργάνωσης. Αυτά τα αποτελέσματα περιέχουν επίσης την πιθανότητα υιοθέτησης βελτιώσεων αναφορικά με τις οργανωτικές λειτουργίες ή την προσθήκη κάποιας μορφής αξίας στην οργάνωση, καθώς επίσης και την υλοποίηση ελέγχου ή τη διασφάλιση ότι ο τομέας λειτουργεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ενώ εντοπίζονται πράξεις που εκπίπτουν της νομοθεσίας και της πολιτικής λειτουργίας του (Wheatman & Kim, 2016).

Σε δεύτερο στάδιο οι υπηρεσίες του εσωτερικού ελέγχου αφορούν στην οικονομική απόδοση και στοχεύουν στην αξιολόγηση της απόδοσης και της οικονομικής αποτελεσματικότητας των διαδικασιών της οργάνωσης. Επιπλέον, περιλαμβάνει ορισμένα στοιχεία σχετικά με την αποστολή του ελέγχου σχετικά με τις ενέργειες της διακυβέρνησης, της διαχείρισης των απειλών και της εποπτείας. Αυτή η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου καλύπτει όλες τις οργανωσιακές διεργασίες, τις ελεγκτικές δικλίδες

της διοίκησης καθώς επίσης και τα αποτελέσματα τα οποία έχουν ήδη επιτευχθεί. Σε αυτά τα αποτελέσματα περιλαμβάνεται η προσθήκη αξίας μέσω της διαδικασίας του εντοπισμού των ευκαιριών, με στόχο την καλύτερη επίτευξη των στόχων της οργάνωσης και της αποδοτικότητας των οργανωτικών λειτουργιών (OECD, 2018).

Το τελευταίο και τρίτο στάδιο οι υπηρεσίες του εσωτερικού ελέγχου αφορά στην παροχή υπηρεσιών συμβουλών, οι οποίες μπορούν να αναλύσουν μία κατάσταση ή να παράσχουν οδηγίες προς τη διοίκησης της οργάνωσης. Αυτήν η κατηγορία υπηρεσιών προσδίδει αξία χωρίς την απαραίτητη ανάληψη μέρους των ευθυνών από τον εσωτερικό ελεγκτή, οι οποίες μπορεί να είναι σχετικές με τις οργανωτικές λειτουργίες. Οι υπηρεσίες των συμβουλών στοχεύουν στην υποστήριξη της οργανωτικής διοίκησης και όχι στην παροχή ενός επιπέδου διασφάλισης. Επίσης, είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι οι συμβουλευτικές υπηρεσίες διαπραγματεύονται ορισμένα ζητήματα όπως είναι η κατάρτιση, οι εκθέσεις για την ανάπτυξη των συστημάτων, η απόδοση, η αυτό-αξιολόγηση των ελεγκτικών δικλίδων και η υποβολή διαρθρωτικών προτάσεων. Οι υπηρεσίες συμβουλών οι οποίες προσφέρονται από τον εσωτερικό έλεγχο, εστιάζουν στη βοήθεια της διοίκησης ώστε να διασφαλιστεί ότι οι τομείς της οργάνωσης όπως και τα ελεγκτικά προγράμματα είναι έτοιμα προς χρήση (Gartner & Khushbu, 2019).

2.3 Οι προϋποθέσεις για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα

Ο αποτελεσματικό εσωτερικός έλεγχος του δημόσιου τομέα ενισχύει σε σημαντικό βαθμό την έννοια της διακυβέρνησης, μέσω της ενθάρρυνσης της λογοδοσίας των οργανώσεων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ασκούν μία πολύ σημαντική λειτουργία για τη διακυβέρνηση, μέσω των οποίων προάγεται η ιδέα της αξιοπιστίας, της δικαιοσύνης και της ορθής συμπεριφοράς των δημοσίων υπαλλήλων, ενώ ταυτόχρονα περιορίζεται το στοιχείο της διαφθοράς. Καθίσταται σαφές ότι είναι πολύ σημαντικό οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου να έχουν διαμορφωθεί με τρόπο ώστε να γνωρίζουν ευρεία αποδοχή και να οδηγούν στην επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων των οργανώσεων. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να διακρίνεται για την ισχύ του, να είναι ακέραιος και να οδηγεί σε αξιόπιστα αποτελέσματα (MacRae & Gils van, 2014).

Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα πρέπει να έχουν τα εξής στοιχεία (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017):

- Την ανεξαρτησία της οργάνωσης. Το στοιχείο αυτό επιτρέπει στον εσωτερικό έλεγχο να ολοκληρώσει το έργο του χωρίς να υπάρχουν παρεμβάσεις από την οργάνωση που υπόκειται σε έλεγχο. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τα άτομα που δύναται να ελέγξει, έτσι ώστε να εκτελεί και να θεωρείται ότι εκτελεί το έργο του χωρίς την παραμικρή παρέμβαση. Μαζί με το στοιχείο της αντικειμενικότητας, η ανεξαρτησία συνδράμει προς την αξιοπιστία και την ακρίβεια του εσωτερικού ελέγχου, ενώ δίνει τη δυνατότητα να υπάρχει εμπιστοσύνη προς τις εκροές του εσωτερικού ελέγχου. Ένα καίριο στοιχείο της ανεξαρτησίας είναι εκείνο σύμφωνα με το οποίο δίνεται η δυνατότητα στον εσωτερικό ελεγκτή να προστατεύεται από της όποιας μορφής παρεμβάσεων (διοικητικές ή πολιτικές) ή από ενέργειες εκδίκησης, οι οποίες προκύπτουν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του με νόμιμο τρόπο. Τέλος, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να έχει την ελευθερία στελέχωσης της ομάδας του με εξειδικευμένα άτομα τα οποία δεν έχουν αναμειχθεί σε αθέμιτες ενέργειες και δεν επηρεάζονται από αξιωματούχους του πολιτικού στίβου

- Την επίσημη εντολή. Τα καθήκοντα όπως και η ισχύς του εσωτερικού ελέγχου θεσπίζονται σύμφωνα με νομοθετικά διατάγματα και υπακούουν στην κείμενη νομοθεσία. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να ορίζει τις διαδικασίες και να προβλέπει τις απαιτήσεις που έχουν οι αναφορές του, ενώ η οργάνωση που υπόκειται σε έλεγχο πρέπει να συνεργάζεται αρμονικά με τον εσωτερικό ελεγκτή
- Την απουσία περιορισμού στην πρόσβαση. Ο κάθε εσωτερικός έλεγχος πρέπει να πραγματοποιείται έχοντας απεριόριστη πρόσβαση σε κάθε τμήμα της οργάνωσης και στο ανθρώπινο δυναμικό της, στις εγκαταστάσεις της καθώς και στα αρχεία της σύμφωνα με τις απαιτήσεις που υπάρχουν για την ολοκλήρωση του ελέγχου
- Την επάρκεια της χρηματοδότησης. Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να χρηματοδοτείται ανάλογα με το εύρος των δραστηριοτήτων της
- Την ικανή ηγεσία. Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να έχει καλές γνώσεις αναφορικά με τα πρότυπα ελέγχου που τηρούνται, να διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα και δεξιότητες και να έχει τις απαραίτητες πιστοποιήσεις. Επίσης, πρέπει να έχει την ικανότητα να εποπτεύει και να διευθύνει τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου
- Το αντικειμενικό ανθρώπινο δυναμικό. Το ανθρώπινο δυναμικό πρέπει να διακρίνεται για την αντικειμενικότητά του, να τηρεί μία αμερόληπτη στάση και να αποφεύγει την πιθανότητα σύγκρουσης των συμφερόντων. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να εμπνέει εμπιστοσύνη, ώστε να διαχειριστεί μία εκδήλωση σύγκρουσης συμφερόντων. Η παρουσία μίας τέτοιας σύγκρουσης είναι δυνατό να δημιουργήσει αρνητικές εντυπώσεις στη μονάδα, γεγονός το οποίο μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την εμπιστοσύνη απέναντι στον εσωτερικό ελεγκτή
- Το ικανό ανθρώπινο δυναμικό. Η εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου απαιτεί την παρουσία επαγγελματιών, οι οποίοι διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα και δεξιότητες ώστε να ολοκληρώσουν αυτή τη διαδικασία. Οι ελεγκτές του εσωτερικού ελέγχου οφείλουν να συμμορφώνονται με τα πρότυπα που ισχύουν στον εσωτερικό έλεγχο
- Τα επαγγελματικά πρότυπα του εσωτερικού ελέγχου. Ορισμένα από αυτά τα πρότυπα, όπως είναι το Διεθνές Πλαίσιο για την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε επαγγελματικό επίπεδο, αναφέρουν ότι η εφαρμογή και η προώθηση.

2.4 Οι τύποι του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές στο δημόσιο τομέα προχωρούν στη διενέργεια ελέγχων για ποικίλους λόγους και με διαφορετικούς τρόπους. Ορισμένοι από τους λόγους πραγματοποίησης εσωτερικών ελέγχων στο δημόσιο τομέα είναι η απαίτηση για την ύπαρξη χρηματοοικονομικών αναφορών, η αναφορά των δεικτών απόδοσης μεταξύ φορέων ή οι νομικές προϋποθέσεις. Καθίσταται σαφές ότι τόσο τα μέσα αξιολόγησης των δημοσιονομικών του δημόσιου τομέα όσο και εκείνα της απόδοσης διαφέρουν. Η επιλογή της κατάλληλης μορφής εσωτερικού ελέγχου που πρόκειται να εφαρμοστεί εξαρτάται από τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελεγκτή καθώς επίσης και το σκοπό πραγματοποίησης του ελέγχου. Επίσης, σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν και οι ανάγκες του φορέα που θα ελεγχθεί όπως και τα ζητήματα τα οποία πρέπει να επιλυθούν (Goodson, et al., 2012).

Ένα πεδίο εσωτερικού ελέγχου το οποίο είναι ιδιαίτερος ευρύ, του επιτρέπει να υιοθετήσει κάποια προσέγγιση η οποία στηρίζεται στον κίνδυνο και ως εκ τούτου επικεντρώνεται σε τμήματα τα οποία προσελκύουν υψηλότερο ενδιαφέρον εξαιτίας του κινδύνου. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η πρόσθεση αξίας στη συνολική λειτουργία της δημόσιας οργάνωσης. Αυτό το ευρύ πεδίο ελέγχου εξετάζει τις ενέργειες διακυβέρνησης της οργάνωσης, συνδράμοντας στην επίτευξη της αποστολής και των στόχων της και ταυτόχρονα βελτιώνοντας τη διακυβέρνησή της μέσω της δεοντολογίας της. Από την άλλη πλευρά, ένα πιο περιορισμένο πεδίο ελέγχου εξετάζει τη σημασία ορισμένων μεμονωμένων συναλλαγών, ώστε να διαπιστωθεί εάν προκύπτουν σφάλματα ή εάν η οργάνωση συμμορφώνεται με τους κανονισμούς και την κείμενη νομοθεσία (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017). Το έργο του εσωτερικού ελεγκτή συνήθως κυμαίνεται μεταξύ του ευρέως ελέγχου και του περιορισμένου ελέγχου με την πραγματοποίηση ενεργειών όπως είναι η αξιολόγηση των ελεγκτικών μηχανισμών με στόχο τη διάγνωση των αδυναμιών του συστήματος και την επακόλουθη υποβολή προτάσεων βελτίωσης (Goodson, et al., 2012).

Αξίζει να σημειωθεί ότι τα παραπάνω είδη ελέγχου είναι χρήσιμα σε διαφορετικό βαθμό σε μία οργάνωση του δημόσιου τομέα, ώστε να επιτευχθεί το βέλτιστο αποτέλεσμα. Ορισμένες από τις βασικότερες κατηγορίες εσωτερικού ελέγχου είναι (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017):

- Ο έλεγχος του συστήματος για τη διαχείριση κινδύνου και ο μηχανισμός ελέγχου

- Ο έλεγχος της απόδοσης ο οποίος συνήθως εστιάζει στην αποδοτικότητα και στην αποτελεσματικότητα, στην αξιοπιστία και στη συμμόρφωση
- Ο έλεγχος των οικονομικών ο οποίος διερευνά την ακρίβεια των αναφορών χρηματοοικονομικής φύσεως, τις λογιστικές καταστάσεις, τη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, την αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων και τέλος την προφύλαξη της περιουσίας της οργάνωσης.

Οι αρμόδιοι υπάλληλοι του εσωτερικού ελέγχου έχουν τη δυνατότητα να παρέχουν τις γνώσεις τους, σύμφωνα με την εμπειρία τους και την ειδική εκπαίδευση που έχουν λάβει, παρέχοντας επίσης βοήθεια σε ζητήματα τα οποία σχετίζονται με την τήρηση ορθής διακυβέρνησης, τη λογοδοσία, τη διαφάνεια, την ηθική και την εξάλειψη της διαφθοράς. Παράλληλα, προσφέρουν σημαντική βοήθεια σε ότι σχετίζεται με την αποτελεσματικότητα της αξιολόγησης στη διαχείριση του κινδύνου, τους ελεγκτικούς μηχανισμούς, την πληροφοριακή ανάπτυξη, τη διαχείριση των έργων όπως επίσης και σε ζητήματα τα οποία αφορούν στην αποτελεσματικότητα και στην αποδοτικότητα (The Institute of Internal Auditors, 2004). Στους εσωτερικούς ελεγκτές δίνεται η δυνατότητα να παρέχουν υπηρεσίες επιμόρφωσης και κατάρτισης σχετικά με την αναγνώριση πιθανής απάτης ή τη μέτρηση της αποδοτικότητας μέσω του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτήν την περίπτωση οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να είναι ανεξάρτητοι και να παρέχουν απλά τις εκπαιδευτικές υπηρεσίες τους. Τέλος, παρά το γεγονός ότι ο ρόλος τους είναι έντονα συμβουλευτικός, ωστόσο δεν τους επιτρέπεται να λαμβάνουν μέρος στη λήψη διοικητικών αποφάσεων ή να αναλαμβάνουν διοικητικό ρόλο (Goodson, et al., 2012).

2.5 Οι δομές της διακυβέρνησης στο δημόσιο τομέα

Οι δομές στη διακυβέρνηση αφορούν σε ένα συνδυασμό δραστηριοτήτων οι οποίες εφαρμόζονται από την κεφαλή της οργάνωσης ή τα διοικητικά στελέχη της ανώτερης βαθμίδας. Στόχος τους είναι η διοίκηση, η ενημέρωση καθώς και η παρακολούθηση των διαδικασιών της οργάνωσης που αποσκοπούν στην επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων της. Οι δομές της διακυβέρνησης αναφέρονται σε σχέσεις οι οποίες είναι διοικητικές ή λειτουργικές με το αρμόδιο όργανο του εσωτερικού ελέγχου. Αυτό το αρμόδιο όργανο μπορεί να είναι είτε ο γενικός γραμματέας είτε η ελεγκτική επιτροπή. Στις σχέσεις που αναφέρθηκαν περιλαμβάνονται οι σχέσεις με τον αρμόδιο υπάλληλο του εσωτερικού ελέγχου και τη διοίκηση της οργάνωσης αλλά και ο τρόπος σύμφωνα με τον οποίο η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου ενσωματώνεται στη λειτουργία της οργάνωσης και στη διακυβέρνηση. Πρέπει να σημειωθεί ότι περιλαμβάνει ακόμη και τα εργαλεία μέσω των οποίων εξασφαλίζεται το στοιχείο της ανεξαρτησίας καθώς και της αντικειμενικότητας των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου (MacRae & Gils van, 2014).

Αξίζει να σημειωθεί ότι η δομή της διακυβέρνησης δίνει ένα πλαίσιο λειτουργίας της οργάνωσης, ούτως ώστε η ομάδα του εσωτερικού ελέγχου να συνδράμει με αποτελεσματικό τρόπο προς την κατεύθυνση της επίτευξης της αποστολής του οράματος και των προκαθορισμένων στόχων της οργάνωσης. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να έχει ένα σκοπό και ορισμένες αρμοδιότητες οι οποίες να αναφέρονται ρητά στον κανονισμό λειτουργίας της οργάνωσης, ανεξαρτήτως του νομοθετικού πλαισίου που ισχύει. Το συγκεκριμένο γεγονός ενισχύει το στοιχείο της αποδοχής και της κατανόησης από την πλευρά της διοίκησης, με αποτέλεσμα να έχει τη δυνατότητα να αξιοποιήσει τον εσωτερικό έλεγχο για την πρόσβαση σε πληροφορίες της οργάνωσης. Εξαιτίας της πολυπλοκότητας των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου και της έκτασής τους, η ομάδα του εσωτερικού ελέγχου οφείλει να διαθέτει ένα σημαντικό επίπεδο δύναμης και ισχύος εντός της οργάνωσης. Ο λόγος αφορά στο γεγονός ότι ενδεχομένως να υπάρξουν ομάδες του αρμόδιου υπουργείου που δε θα επιθυμούν να συνεργαστούν στον εσωτερικό έλεγχο (Godson & Collins, 2013).

Είναι χρήσιμο για τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου να καλύπτει όλες τις λειτουργίες της οργάνωσης και για αυτό το λόγο πρέπει να υπάρχει ατέρμονη πρόσβαση στο ανθρώπινο δυναμικό, στα αρχεία και στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της.

Ταυτόχρονα, εφόσον αναγνωριστεί η θέση και η βαρύτητα του εσωτερικού ελέγχου στην οργάνωση, η ομάδα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξασφαλίσει την ανεξαρτησία της. Όπως έχει ήδη επισημανθεί, ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να μην έχει άμεσες σχέσεις με τις διαδικασίες και τις ομάδες που βρίσκονται στη γενικότερη ελεγκτική δραστηριότητα (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017). Ορισμένα από τα ζητήματα τα οποία σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο είναι (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017):

- Η οριοθέτηση της θέσης της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια λειτουργίας της οργάνωσης και ο προσδιορισμός της φύσης, της δραστηριότητας και του πεδίου του
- Η παροχή εξουσιοδότησης προς τους εσωτερικούς ελεγκτές ώστε να έχουν πρόσβαση στα απαραίτητα αρχεία, στο ανθρώπινο δυναμικό και στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οργάνωσης
- Η εξουσιοδότηση προς τον αρμόδιο του εσωτερικού ελέγχου να προχωρήσει στην κατανομή των διαθέσιμων πόρων, στον προσδιορισμό των χρονοδιαγραμμάτων, στον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής των διαδικασιών του ελέγχου και τέλος στην αναφορά των στόχων του εσωτερικού ελέγχου χωρίς να υπάρχουν παρεμβάσεις από την πλευρά της διοίκησης
- Ο σαφής ορισμός του συστήματος αναφοράς της οργάνωσης και η παροχή απεριόριστης πρόσβασης προς τον εσωτερικό ελεγκτή στη διοίκηση
- Η σαφής επικοινωνία της λειτουργίας με τους στόχους της οργάνωσης και τη δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο. Επιπλέον, προσφέρονται υπηρεσίες αναφορικά με την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της διαδικασίας της διακυβέρνησης, της διαχείρισης του κινδύνου στη βάση του εσωτερικού ελέγχου.

2.6 Το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου παρουσιάστηκε στην Ελλάδα περίπου στη δεκαετία του 1990. Ωστόσο, είχε προηγηθεί η ίδρυση του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών το 1985, το οποίο αφορά στον αποκλειστικό πιστοποιημένο φορέα της χώρας αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Το εν λόγω ινστιτούτο έχει λάβει την πιστοποίηση από το Διεθνές Ινστιτούτο των Εσωτερικών Ελεγκτών όπως επίσης και από τη Συνομοσπονδία Ινστιτούτων του Ευρωπαϊκού Εσωτερικού Ελέγχου. Ο στόχος του ελληνικού ινστιτούτου έγκειται στη στήριξη και στην παροχή τεχνικής υποστήριξης και πληροφορίας όπως επίσης και στην κατάρτιση και επαγγελματική οργάνωση των υπαλλήλων του εσωτερικού ελέγχου (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Σύμφωνα με τα Προεδρικά Διατάγματα υπ' αριθμόν 350 και 360 του έτους 1985 και 51 του έτους 1992 θεσπίστηκαν οι κανόνες οι οποίοι αφορούσαν στις επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο για ζητήματα αναφορικά με την παροχή πληροφοριών αναφορικά με τις διοικητικές πράξεις προς τους μετόχους, το χρόνο δημοσίευσης των λογιστικών καταστάσεων και τους κανόνες κοινοποίησης προς τους επενδυτές. Περί το 1999, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ίδρυσε μία επιτροπή με την ανάμειξη του Ελληνικού Ινστιτούτου των Εσωτερικών Ελεγκτών, η οποία δημοσίευσε κάποιες συστάσεις σχετικά με την εφαρμογή τους από τις επιχειρήσεις οι οποίες ήταν εισηγμένες ή προς εισαγωγή στο χρηματιστήριο. Οι συστάσεις αυτές αφορούσαν σε θέματα σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο διοικούνταν οι επιχειρήσεις, τη διαφάνεια, τον εσωτερικό έλεγχο και την εταιρική κοινωνική ευθύνη. Στην Ελλάδα η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς επέβαλε στις επιχειρήσεις που ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο να συγκροτήσουν ένα αυτόνομο τμήμα ελέγχου. Ωστόσο, ο εσωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα καθιερώθηκε μετά την ψήφιση και εφαρμογή του Νόμου 3016/2012 (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Το πλαίσιο το οποίο διέπει την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική επικράτεια αναφέρει ότι (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013), (Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017):

- Έχουν τεθεί νέοι κανόνες στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, ούτως ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να αφορά στην ενημέρωση αλλά και στη διασφάλιση των επενδυτών
- Ψηφίστηκε ο πρώτος νόμος ο οποίος καθιέρωσε τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα και είναι ο 3016/2002. Όλες οι επιχειρήσεις που έχουν εισήχθησαν στο χρηματιστήριο πρέπει να εφαρμόζουν υποχρεωτικά τον εσωτερικό έλεγχο, ενώ οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διορίζονται από το διοικητικό συμβούλιο. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι ανεξάρτητοι, ενώ παράλληλα είναι υποχρεωμένοι να δίνουν αναφορές στη διοίκηση του διοικητικού συμβουλίου και να ελέγχονται από μέλη του διοικητικού συμβουλίου που δεν έχουν εκτελεστικό ρόλο. Επίσης, οι ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε ότι πληροφορία χρειάζονται όπως είναι τα αρχεία, τα βιβλία και οι τραπεζικοί λογαριασμοί ή τα χαρτοφυλάκια κάθε τμήματος της επιχείρησης ή του οργανισμού. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν πρέπει να είναι μέλη του διοικητικού συμβουλίου, στελέχη της διεύθυνσης ή συγγενείς τους. Τέλος, οι ελεγκτές οφείλουν να παρέχουν γραπτή ενημέρωση προς το διοικητικό συμβούλιο κάθε τρίμηνο και να παρίστανται στις γενικές συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από τους μετόχους
- Σύμφωνα με το Νόμο 3091/2002 οι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ενταχθεί στο χρηματιστήριο ή πρόκειται να ενταχθούν πρέπει υποχρεωτικά να τηρούν ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου, ενώ σύμφωνα με το Νόμο 3156/2003 οι επιχειρήσεις που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και στις οποίες το κράτος κατέχει ένα ποσοστό ίσο με το 50% του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να τηρούν επίσης ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου
- Σύμφωνα με το Νόμο 3429/2005 όλες οι δημόσιες επιχειρήσεις όπως και οι οργανισμοί είναι υποχρεωμένες απέναντι στο νόμο να οργανώσουν την αρμόδια υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Το συγκεκριμένο τμήμα είναι υποχρεωμένο να ενημερώνει γραπτά το διοικητικό συμβούλιο κάθε τρίμηνο όπως επίσης και τη συνέλευση των μετόχων. Η ειδοποιός διαφορά σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο των εισηγμένων επιχειρήσεων και των δημόσιων επιχειρήσεων και οργανισμών είναι ότι στη δεύτερη περίπτωση ο διορισμός των εσωτερικών ελεγκτών συμβαίνει από τη συνέλευση των μετόχων και όχι από το διοικητικό συμβούλιο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν έμμισθες υπηρεσίες χωρίς να έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας και χωρίς να έχουν την ιδιότητα του υπαλλήλου.

- Σύμφωνα με το Νόμο 3492/2006 ορίστηκε η ιδέα του εσωτερικού ελέγχου και η μονάδα του εσωτερικού ελέγχου και το σύστημα αυτού. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη νομοθεσία προβλέφθηκε η σύσταση ομάδων εσωτερικού ελέγχου σε κάθε υπουργείο και περιφέρεια της Ελλάδας για την προστασία των συμφερόντων τους
- Σύμφωνα με το Νόμο 3693/2008 ορίστηκε ποιες από τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο είναι υποχρεωμένες να οργανώνουν μία ελεγκτική επιτροπή. Τα μέλη αυτής της επιτροπής ορίζονται από τη γενική συνέλευση των εταίρων ή των μετόχων
- Σύμφωνα με το Νόμο 3871/2010 ορίστηκε ότι ο δημόσιος τομέας της Ελλάδας πρέπει να υπόκειται σε εσωτερικό έλεγχο, μία ενέργεια η οποία καθοδηγείται από το γενικό λογιστήριο του κράτους
- Σύμφωνα με το Νόμο 4025/2011 ορίστηκε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να προέρχονται από το ειδικό μητρώο των ελεγκτών των δημοσίων επιχειρήσεων και των οργανισμών σύμφωνα με απόφαση που λαμβάνεται από το διοικητικό συμβούλιο. Οι υγειονομικές μονάδες, συνηθίζουν να διορίζουν τους εσωτερικούς ελεγκτές λαμβάνοντας υπόψη τη χαμηλότερη οικονομική προσφορά που έχει πραγματοποιηθεί ή από τις συστάσεις που λαμβάνουν από τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικό σύστημα ή τις εταιρείες ορκωτών λογιστών. Ο ίδιος νόμος ορίζει όπως τα νοσοκομεία πρέπει να τηρούν τον εσωτερικό έλεγχο για ζητήματα σχετικά με τη διοίκηση και τη λογιστική διαχείριση. Για την επιλογή των εσωτερικών ελεγκτών λαμβάνεται υπόψη το μητρώο των εσωτερικών ελεγκτών που ανήκει στο Υπουργείο Οικονομικών. Η σύμβαση των εσωτερικών ελεγκτών δεν είναι δυνατό να υπερβαίνει τα 3 έτη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΣΤΙΣ ΥΓΕΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

3.1 Η δομή των υγειονομικών μονάδων

Το Υπουργείο Υγείας αποτελεί την κεφαλή του ελληνικού υγειονομικού συστήματος, το οποίο έχει ως στόχο την προστασία αλλά και την προώθηση της υγείας των πολιτών της χώρας. Για να συμβεί αυτό χρειάζεται ο κατάλληλος προγραμματισμός και η υλοποίηση ορισμένων πολιτικών στη δημόσια υγεία, η διασφάλιση της δίκαιης, ίσης και καθολικής πρόσβασης στις υγειονομικές υπηρεσίες του Εθνικού Συστήματος Υγείας. Επίσης, στόχος του Υπουργείου Υγείας είναι η ρύθμιση όπως και η εποπτεία των φορέων του υγειονομικού συστήματος του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα (Υπουργείο Υγείας, 2019). Με στόχο την εκπλήρωση του οράματός του το Υπουργείο Υγείας, μέσω της Κεντρικής του Υπηρεσίας είναι αρμόδιο για (Υπουργείο Υγείας, 2019):

- Την εισήγηση των μέτρων που είναι απαραίτητα για την εκπλήρωση του οράματός προς την εθνική κυβέρνηση
- Την ενημέρωση των Ελλήνων βουλευτών
- Την εκπροσώπηση της χώρας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, σε χώρες του εξωτερικού, δε οργανισμούς διεθνούς βεληνεκούς και σε οργανώσεις της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, στοχεύοντας στην εκπλήρωση του οράματός του
- Τη συνεργασία με τα υπόλοιπα υπουργεία, τις υπηρεσίες και τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα στοχεύοντας στην εκπλήρωση του οράματός του.

Οι φορείς που λειτουργούν υπό την αιγίδα του Υπουργείου Υγείας και εποπτεύονται από αυτό είναι (Υπουργείο Υγείας, 2016):

- Τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, στα οποία υπάγονται οι υγειονομικές περιφέρειες (συνολικός αριθμός 7), τα νοσοκομεία ειδικού

νομικού καθεστώτος, το Εθνικό Κέντρο Άμεσης Βοήθειας, ο Εθνικός Οργανισμός Μεταμοσχεύσεων, το Εθνικό Κέντρο Αιμοδοσίας, ο Εθνικός Οργανισμός Φαρμάκων και ο Πανελλήνιος Φαρμακευτικός Σύλλογος, ο Πανελλήνιος Ιατρικός Σύλλογος, η Ελληνική Οδοντιατρική Ομοσπονδία, η Ένωση Νοσηλευτών Ελλάδας, ο Πανελλήνιος Σύλλογος Φυσικοθεραπευτών, η Εθνική Σχολή Δημόσιας Υγείας και ο Πανελλήνιος Σύλλογος Επισκεπτών Υγείας. Επιπλέον, σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν όλοι οι Εφετειακοί Σύλλογοι Επιστημόνων Μαιών και Μαιευτών της Ελλάδας

- Τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου όπου υπάγεται το Γενικό Περιφερειακό Νοσοκομείο Παπαγεωργίου, ο Οργανισμός κατά των Ναρκωτικών, το Νοσοκομείο Παίδων «Αγία Σοφία», το Ελληνικό Κέντρο Ψυχικής Υγείας και Ερευνών, το Κέντρο Ελέγχου Πρόληψης Νοσημάτων, το Ελληνικό Ινστιτούτο ΠΑΣΤΕΡ, το Ίδρυμα Ιατροβιολογικών Ερευνών Ακαδημίας Αθηνών, το Κέντρο Θεραπείας Εξαρτημένων Ατόμων και οι Κοινωνικοί Συνεταιρισμοί Περιορισμένης Ευθύνης
- Οι Ανώνυμες Εταιρείες, στις οποίες υπάγεται η Ανώνυμη Εταιρεία των Μονάδων Υγείας Α.Ε.

3.2 Η αξιολόγηση της εταιρικής διακυβέρνησης των υγειονομικών μονάδων

Ο βασικός λόγος πραγματοποίησης μεταρρυθμίσεων στον υγειονομικό τομέα σε παγκόσμιο επίπεδο, εστιάζει κατά κύριο λόγο στην περιστολή του κόστους λειτουργίας του και στη βελτίωση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των παρεχόμενων υγειονομικών υπηρεσιών. Αυτό το γεγονός μπορεί να επιτευχθεί μέσω του ελέγχου αλλά και της υιοθέτησης των λειτουργιών των συστημάτων πιστοποίησης, που διενεργούνται από ανεξάρτητους φορείς όπως είναι ο Διεθνής Οργανισμός Τυποποίησης ή ISO (Tabish, 2012). Οι υγειονομικές δαπάνες τείνουν να αυξάνονται σαν ποσοστό του ΑΕΠ εξαιτίας της τεχνολογικής εξέλιξης η οποία έχει επηρεάσει την επιστήμη της ιατρικής, όπως και της αύξησης της γήρανσης του παγκόσμιου πληθυσμού. Για την επίτευξη της μείωσης του κόστους του υγειονομικού τομέα, οφείλει να ενισχύσει το ρόλο των δραστηριοτήτων των φορέων παροχής υγειονομικών υπηρεσιών, με στόχο να βελτιωθεί ο όγκος των δαπανών ανά πολίτη και παράλληλα να μειωθεί το συνολικό μερίδιο των υγειονομικών δαπανών το

οποίο αντιστοιχεί στους υγειονομικούς φορείς. Ορισμένες από τις ενέργειες που μπορούν να υιοθετηθούν αφορούν στην πραγματοποίηση τακτικών ελέγχων αναφορικά με τη συνταγογράφηση, την εφαρμογή συγκεκριμένων πρωτοκόλλων, την προάσπιση της υγείας μέσω της διαδικασίας της πρόληψης και της προώθησης αυτής, την πιστοποίηση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και την ελαχιστοποίηση του χρόνου παραμονής των ασθενών στις υγειονομικές υπηρεσίες (Barber, et al., 2013).

Επιπλέον, είναι χρήσιμο για τους φορείς παροχής υγειονομικών υπηρεσιών να εξασφαλίζουν την καθολική πρόσβαση σε αυτές για όλο τον πληθυσμό σε προσιτές τιμές ή ακόμη και δωρεάν. Για το λόγο αυτό πρέπει να υιοθετείται το καθεστώς του εσωτερικού ελέγχου και της εποπτείας του κόστους των υγειονομικών φορέων μέσω της ιδέας της διακυβέρνησης, που ασκείται από τις διοικήσεις των οργανισμών υγειονομικού ενδιαφέροντος (Barber, et al., 2013). Κάθε χώρα είναι απαραίτητο να προσφέρει ένα επαρκές επίπεδο δημόσιας υγείας, το οποίο διακρίνεται για την ποιότητα των υπηρεσιών του και τη δίκαιη πρόσβαση των πολιτών σε αυτό, ανεξάρτητα από τη δυνατότητά τους να πληρώνουν. Η υγεία αποτελεί ένα αναφαίρετο δικαίωμα των πολιτών του ανεπτυγμένου κόσμου, οπότε η υγεία οφείλει να αντιμετωπίζεται ως ένα «κοινωνικό αγαθό», το οποίο συμβάλει στην αύξηση του προσδόκιμου ζωής και του επιπέδου ζωής του πληθυσμού (Tabish, 2012).

Η διοίκηση ενός υγειονομικού φορέα πρέπει να μπορεί να συνδυάσει τη διοίκηση των χρηματοοικονομικών και την κοινωνική αποστολή του. Ωστόσο, μέσω της καλής διακυβέρνησης πραγματοποιούνται προσπάθειες ώστε να είναι δυνατή η εκτέλεση ορισμένων δραστηριοτήτων των υγειονομικών φορέων όπως είναι η επίβλεψη και η υποστήριξη, η απόδοση αλλά και η αξιοποίηση των διαθέσιμων πόρων. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί επειδή εξαιτίας της διακυβέρνησης επιτυγχάνεται η συνεργασία και η οργάνωση όλων των ανώτερων διοικητικών στελεχών και των διευθυντών των κλινικών, οι οποίοι προσδιορίζουν το όραμα του φορέα, ορίζουν τους στόχους και προσδιορίζουν τις διαδικασίες εκείνες οι οποίες θα οδηγήσουν σε μία αποτελεσματική λειτουργία. Ταυτόχρονα, εάν είναι δυνατό μπορεί να αναφερθούν και ορισμένες ενέργειες ώστε να διορθωθούν πιθανές παρεκκλίσεις από το όραμα και τους στόχους που είχε θέσει ο φορέας. Η διακυβέρνηση των υγειονομικών φορέων σχετίζεται με τη βελτίωση της ποιότητας αλλά και της περίθαλψης των αντίστοιχων υπηρεσιών με την παρουσίαση εκθέσεων και αναφορών. Σε αυτές παρουσιάζονται

κάποια οικονομικά στοιχεία ή οι επιδόσεις των υγειονομικών φορέων και παράλληλα πραγματοποιείται μία σύγκριση με κάποια βάση (Tabish, 2012).

Οι Botje et al. (2013) πραγματοποίησαν μία έρευνα σε έναν αριθμό 97 νοσοκομείων στην Ολλανδία, από την οποία προέκυψε ότι τα διοικητικά τους συμβούλια ήταν προσανατολισμένα προς την κατεύθυνση της ποιότητας στη φροντίδα. Ωστόσο, δεν παρατηρήθηκε κάποια σχέση συσχέτισης ανάμεσα στον ποιοτικό προσανατολισμό και στην απόδοση των νοσοκομείων. Η καλή διακυβέρνηση βασίζεται σε ορισμένες αρχές οι οποίες έχουν αναπτυχθεί κατά τη διάρκεια λειτουργίας των νοσοκομείων, οι οποίες όμως χρησιμοποιούνται ούτως ώστε να υπάρχει μία ανταπόκριση έναντι των σύγχρονων προκλήσεων έναντι του κινδύνου, της χρηματοδότησης, της βελτίωσης της ποιότητας, της φήμης και της ακεραιότητας. Οι Naumova & Kharisova (2014) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι φορείς του δημοσίου πρέπει να συγκροτήσουν κάποιους κώδικες δεοντολογίας και συμπεριφοράς, οι οποίες περιλαμβάνουν κάποιες αρχές οι οποίες είναι:

- Η αρχή της ανιδιοτέλειας, σύμφωνα με την οποία οι αποφάσεις πρέπει να λαμβάνονται με γνώμονα το δημόσιο συμφέρον
- Η αρχή της ακεραιότητας, σύμφωνα με την οποία οι διοικητές των δημόσιων φορέων πρέπει να παραμένουν ανεπηρέαστοι όταν εκτελούν τα καθήκοντά τους
- Η αρχή της αντικειμενικότητας, σύμφωνα με την οποία οι αποφάσεις και οι τελικές επιλογές πρέπει να συμβαίνουν με αξιοκρατία
- Η αρχή της λογοδοσίας, σύμφωνα με την οποία όσοι υπόκεινται σε έλεγχο πρέπει να υποβάλλουν μόνοι τους ότι αφορά στην υπόθεσή τους
- Η αρχή της διαφάνειας, σύμφωνα με την οποία όλες οι αποφάσεις αλλά και οι ενέργειες πρέπει να κοινοποιούνται, οι αρμόδιοι λογοδοτούν για αυτές και τέλος οι πληροφορίες μπορούν να περιοριστούν μόνο όταν υπονομεύεται το δημόσιο συμφέρον
- Η αρχή της ειλικρίνειας, σύμφωνα με την οποία όταν δηλώνονται τα συμφέροντα των ιδιωτών αναφορικά με τα δημόσια καθήκοντα και όταν λαμβάνονται τα απαραίτητα μέτρα για την αντιμετώπισή τους προστατεύεται το δημόσιο συμφέρον

- Η αρχή της ηγεσία, σύμφωνα με την οποία προωθούνται και υποστηρίζονται όλες οι αρχές που αναφέρθηκαν παραπάνω, αποδεικνύοντας ότι η ηγεσία τις αποδέχεται και τις τηρεί.

3.3 Ο εσωτερικός έλεγχος στην εταιρική διακυβέρνηση των υγειονομικών μονάδων

Στην προσπάθεια επίτευξης των στόχων που τίθενται από τις υγειονομικές μονάδες, είναι χρήσιμο να πραγματοποιούνται βελτιώσεις στις μεθόδους διαχείρισης και στα μέσα, ούτως ώστε να αλλάζουν οι τεχνικές μέσω του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος συνιστά σε ένα σημαντικό εργαλείο. Ο λόγος αφορά στο γεγονός ότι μέσω των συνεχόμενων εφαρμογών του, μπορεί να επιτευχθεί η ανάλυση και η υποστήριξη της διοίκησης ενός οργανισμού και η παρακολούθηση των δραστηριοτήτων που έχουν προγραμματιστεί από το τμήμα χρηματοοικονομικών. Όπως έχει ήδη επισημανθεί ο εσωτερικός έλεγχος προχωρά σε αξιολογήσεις των στοιχείων των οργανώσεων και στη συνέχεια παραχωρεί εκθέσεις στη διοίκηση μέσω των οποίων παρέχονται βελτιώσεις σε πιθανές αδυναμίες που έχουν εντοπιστεί. Κατά τα τελευταία έτη παρατηρείται πολύ έντονα το φαινόμενο σύμφωνα με το οποίο αρκετές χώρες αποδέχονται το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου και της συμβουλευτικής δράσης των ελεγκτών (Chambers & Odar, 2015).

Οι Pinto et al. (2014) στην έρευνά τους κατέληξα ότι η διοίκηση κάθε οργανισμού μπορεί να ασχοληθεί με τον εσωτερικό έλεγχο, όταν παρέχονται σε αυτόν οι απαραίτητοι πόροι ώστε να μπορεί να τους χρησιμοποιήσει και δεδομένου ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δρουν ανεξάρτητα σύμφωνα με όσα ορίζει η λειτουργία του. Η ανεξαρτησία και η ελευθερία των εσωτερικών ελεγκτών αποτελούν χαρακτηριστικά υψηλής σημασία για την πρόοδο του εσωτερικού ελέγχου, καθώς μπορεί να συνδράμει προς την εκπλήρωση των στόχων του οργανισμού. Επίσης, παρατηρήθηκε έντονα ότι τα ανώτερα διοικητικά στελέχη των οργανισμών όταν πρόκειται να εγκρίνουν ένα πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου διαφοροποιούν τη στάση του, παραπέμποντας την έγκρισή του στο διοικητικό συμβούλιο. Στην περίπτωση κατά την οποία η ευθύνη του εσωτερικού ελέγχου ανήκει στο διοικητή του οργανισμού, τότε θεωρείται δεδομένο ότι θα υπάρξει κάποια καθοδήγηση, καθώς αυτήν η ενέργεια είναι αντίθετη με την υιοθέτηση της καλής διακυβέρνησης. Αυτό το γεγονός

οφείλεται στο ότι η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να βρίσκεται υπό την εποπτεία της ελεγκτικής επιτροπής, ώστε να καθιερωθεί η ανεξαρτησία της δράσης κατά την άσκηση ορισμένων δραστηριοτήτων.

Η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου έχει καθιερωθεί σαν ένας βασικός πυλώνας της εταιρικής διακυβέρνησης, ενώ υποστηρίζει έντονα τη διοίκηση κατά τη λήψη αποφάσεων (Oțetea, et al., 2013). Επίσης, κάθε οργάνωση η οποία χρησιμοποιεί την ελεγκτική καταφέρνει να βελτιώσει την αξιοπιστία των οικονομικών της και της εικόνας της. Η παρουσία του εσωτερικού ελέγχου είναι ιδιαίτερα έντονη στους δημόσιους οργανισμούς κατά τα τελευταία χρόνια, εξαιτίας της πολυπλοκότητας των διαδικασιών που διενεργούνται και των συνεχών μεταβολών. Το κυριότερο εργαλείο που βελτιώνει τον εσωτερικό έλεγχο είναι η παρουσία κάποιας δομής η οποία να υποστηρίζει τις ενέργειές του και παράλληλα να συμβάλει προς την ανακάλυψη κάποιων στοιχείων ιδιαίτερης σημασίας για την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των οργανισμών (Paape, et al., 2003). Η παρούσα οικονομική κρίση έχει επηρεάσει το ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών, οι οποίοι έχουν επεκτείνει τις δραστηριότητές τους στη λήψη αποφάσεων και στην απόκτηση μεγαλύτερου επιπέδου ευελιξίας (Oțetea, et al., 2013). Επίσης, σύμφωνα με τον Al-Baidhani (2014) οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα εν τω μέσω οικονομικής κρίσης έχουν επηρεαστεί και πλέον συγκλίνουν στα εξής:

- Στην εστίαση προς τη διαχείριση του κινδύνου
- Στη βελτίωση της διαχείρισης του εσωτερικού ελέγχου στο μέλλον, καθώς μέχρι πρότινος ο εσωτερικός έλεγχος του δημοσίου τομέα θεωρούνταν άνευ σημασίας
- Στην αλλαγή του τρόπου πραγματοποίησης του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος πρέπει να υπόκειται στα διεθνή πρότυπα όταν αυτός ασκείται από εξωτερικούς συνεργάτες
- Στην ενίσχυση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου καθώς με την καθιέρωσή του μπορεί να αποτραπούν μελλοντικά λάθη ή και καταστροφή των οργανισμών και ως εκ τούτου να βελτιωθεί η αποτελεσματική λειτουργία τους.

Όπως έχει αναφερθεί σε προηγούμενη ενότητα, το διοικητικό συμβούλιο των υγειονομικών μονάδων οφείλει να τηρεί ένα συγκεκριμένο κανονισμό αναφορικά με

τη λειτουργία του για κάθε φορέα και τμήμα αυτών. Σε αυτόν πρέπει να περιγράφονται με αναλυτικό τρόπο όλες διαδικασίες σύμφωνα με τις οποίες λειτουργούν οι υγειονομικές μονάδες, όπως επίσης και οι ελεγκτικές διαδικασίες των λειτουργιών των οργανισμών αυτών. Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στις υγειονομικές μονάδες στηρίζεται στην ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, στους διαθέσιμους πόρους από τη διοίκηση και στην εποπτεία της διαδικασίας από τον επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου και όχι από το διοικητή ή τον πρόεδρο του οργανισμού παροχής υπηρεσιών υγειονομικής περίθαλψης. Στην ανάλυση που προηγήθηκε περιγράφηκε τόσο ο σκοπός όσο και ο τρόπος σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να διενεργείται ο εσωτερικός έλεγχος, ώστε να προστεθεί αξία στον οργανισμό (Βαρβατσουλάκης, 2002).

3.4 Βιβλιογραφική ανασκόπηση στην εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στις υγειονομικές μονάδες

Η καθιέρωση ενός αποτελεσματικού ελεγκτικού συστήματος απαιτεί την εμμονή προς την κείμενη νομοθεσία, την πολιτική του οργανισμού αλλά και την κριτική ικανότητα. Τόσο η διοίκηση του οργανισμού όσο και το διοικητικό της συμβούλιο χρησιμοποιούν την κριτική τους ικανότητα, ώστε να καταλήξουν στο εάν ο έλεγχος είναι αποτελεσματικός, ενώ από την άλλη πλευρά η διοίκηση και το ανθρώπινο δυναμικό μέσω της κριτικής τους ικανότητας μπορούν να ελέγξουν τον κατάλληλο έλεγχο και να αναπτύξουν τις κατάλληλες πρακτικές. Ο εσωτερικός έλεγχος δεν αφορά απλά σε μία διαδικασία στην οποία πρέπει να τηρούνται κάποια βήματα, αλλά αφορά σε μία δυναμική διαδικασία η οποία είναι χρήσιμο να ολοκληρώνεται (Tabish, 2012).

Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να καταφέρνει να ενοποιήσει ορισμένα συστατικά τα οποία εντοπίζονται στο περιβάλλον λειτουργίας των οργανισμών (The Institute of Internal Auditors, 2004):

- Ο έλεγχος του περιβάλλοντος, στο οποίο υπάρχουν οι κανόνες, οι διαδικασίες και οι δομές επί των οποίων πραγματοποιείται ο εσωτερικός έλεγχος στο σύνολο του οργανισμού. Σε αυτήν την κατηγορία ελέγχου περιλαμβάνεται το

πρότυπο της συμπεριφοράς, των αξιών, της ακεραιότητας και της παραχώρησης εξουσίας

- Η εκτίμηση του κινδύνου με τον οποίο έρχεται αντιμέτωπος ο κάθε οργανισμός είτε από το εσωτερικό είτε από το εξωτερικό περιβάλλον. Σχετίζεται άμεσα με την πιθανότητα να λάβει χώρα κάποιο γεγονός το οποίο μπορεί να επηρεάσει με αρνητικό τρόπο την επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων της οργάνωσης. Η ικανότητα εκτίμησης του κινδύνου είναι η βάση του καθορισμού και της ικανότητας διαχείρισης του κινδύνου στο σύνολό του. Κατά τη διαδικασία της αξιολόγησης του κινδύνου είναι χρήσιμο για τη διοίκηση να εξετάσει ποιος μπορεί να είναι ο αντίκτυπος των αλλαγών που μπορεί να συμβούν είτε στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό περιβάλλον, ο οποίος αντίκτυπος μπορεί να θέσει αναποτελεσματικό τον εσωτερικό έλεγχο
- Οι ελεγκτικές δραστηριότητες, οι οποίες περιλαμβάνουν όλες εκείνες τις ενέργειες οι οποίες καθορίζονται από τις πολιτικές που ισχύουν και μπορούν να διασφαλίσουν ότι οι οδηγίες που δίνονται κεντρικό για τον περιορισμό του κινδύνου και την εκπλήρωση των προκαθορισμένων στόχων τηρούνται. Ο έλεγχος στις δραστηριότητες μπορεί να εκτελείται σε κάθε επίπεδο του οργανισμού, στην τεχνολογία και στα επιμέρους στάδια των διαδικασιών. Ο έλεγχος που συμβαίνει μπορεί να είναι προληπτικός ή ερευνητικός και ελέγχει την εξουσιοδότηση, την απόδοση και το επίπεδο της συμφωνίας
- Η επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων του οργανισμού και η διάθεση των πληροφοριών είναι σημαντικές διαδικασίες ώστε ο έλεγχος να καταφέρει να πραγματοποιηθεί σωστά και να τον υποστηρίξει αναφορικά με την επίτευξη των στόχων του. Η διοίκηση οφείλει να χρησιμοποιήσει όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες από τις εσωτερικές ή τις εξωτερικές πηγές για την καλύτερη υποστήριξη της διαδικασίας του ελέγχου.

Σύμφωνα με το The Institute of Internal Auditors (2004) οι αρχές που υποστηρίζουν τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου είναι:

- Αναφορικά με τον έλεγχο του περιβάλλοντος:
 - ο Η δέσμευση του οργανισμού για την ακεραιότητά τους και την τήρηση των ηθικών αξιών

- Το διοικητικό συμβούλιο θεωρείται ότι είναι ανεξάρτητο της διοίκησης, η οποία εποπτεύει την ανάπτυξη αλλά και την απόδοση του ελέγχου
- Η διοίκηση σε συνεργασία με το διοικητικό συμβούλιο ορίζουν τις αρχές και τις σχέσεις που πρέπει να τηρούνται για την πραγματοποίηση των στόχων του οργανισμού
- Η δέσμευση για την ανάπτυξη, τη διατήρηση και την προσέλκυση ατόμων τα οποία θα είναι ικανά να εργαστούν για την εκπλήρωση των στόχων του οργανισμού
- Η διατήρηση ατόμων τα οποία διακρίνονται για τις δεξιότητές του αναφορικά με την εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου για την επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων του οργανισμού
- Αναφορικά με την εκτίμηση του κινδύνου:
 - Ο σαφής καθορισμός των στόχων ώστε να είναι δυνατή η αξιολόγηση του κινδύνου
 - Ο εντοπισμός των κινδύνων για τον καθορισμό του τρόπου με τον οποίο πρέπει να διαχειριστούν
 - Η διερεύνηση της πιθανότητας παρουσίας απάτης
 - Ο εντοπισμός και η αξιολόγηση των αλλαγών εκείνων οι οποίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου
- Αναφορικά με τις ελεγκτικές δραστηριότητες:
 - Η επιλογή για την ανάπτυξη των ελεγκτικών δραστηριοτήτων, οι οποίες θα συνδράμουν προς τη μετρίαση του κινδύνου
 - Η επιλογή ανάπτυξης ελεγκτικών δραστηριοτήτων επί της τεχνολογίας
 - Η ανάπτυξη ελεγκτικών δραστηριοτήτων μέσω των πολιτικών εκείνων οι οποίες μπορούν να πιστοποιήσουν τις διαδικασίες που πρόκειται να πραγματοποιηθούν
- Σχετικά με την επικοινωνία και την παροχή πληροφοριών:
 - Η απόκτηση ή η παραγωγή και η χρήση σημαντικών πληροφοριών οι οποίες μπορούν να υποστηρίξουν τον εσωτερικό έλεγχο
 - Η παροχή πληροφοριών προς το εσωτερικό του οργανισμού για τον τρόπο με τον οποίο πρόκειται να επιτευχθούν οι προκαθορισμένοι στόχοι του

- ο Η επικοινωνία του οργανισμού με τους εξωτερικούς φορείς για θέματα που αφορούν στον οργανισμό.

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο κάθε οργανισμός έχει κάποιους περιορισμούς στη λειτουργία του, οι οποίοι δεν μπορούν να αποτρέψουν την περίπτωση πραγματοποίησης λάθος κρίσεων ή λάθος λήψης αποφάσεων. Αυτά τα γεγονότα ενδεχομένως να οδηγήσουν τον οργανισμό στην αποτυχία επίτευξης του οράματος και των στόχων του και ο εσωτερικός έλεγχος να είναι αναποτελεσματικός. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας (2017) οι περιορισμοί των οργανισμών αφορά:

- Στην καταλληλότητα των οργανωτικών στόχων, οι οποίοι έχουν τεθεί ως βασική προϋπόθεση για την πραγματοποίηση του ελέγχου
- Στο γεγονός ότι η αντίληψη των ατόμων αναφορικά με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων ενδεχομένως να είναι λανθασμένη ή προκατειλημμένη
- Στα προβλήματα τα οποία ανακύπτουν εξαιτίας ανθρώπινων λαθών ή αδυναμιών
- Στη δυνατότητα που μπορεί να έχει η διοίκηση, ώστε να παρακάμψει τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου
- Σε γεγονότα που συμβαίνουν στο εξωτερικό περιβάλλον του οργανισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV

ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΥΓΕΙΑΣ

4.1 Παρουσίαση του προβλήματος

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου στην ελληνική πραγματικότητα, παρά τις μεμονωμένες προσπάθειες που έχουν συμβεί, δεν έχει εφαρμοστεί καθολικά. Αν και ορισμένες δημόσιες οργανώσεις έχουν καταφέρει να πετύχουν ένα τυπικό επίπεδο συμμόρφωσης, ωστόσο υπάρχουν μονάδες όπως είναι οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και οι περιφέρειες, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα της Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης και οι υγειονομικές μονάδες όπου η έννοια του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα μύθο και όχι μία πραγματικότητα. Αυτό το γεγονός έχει συντελέσει στην πραγματοποίηση αρκετών παραπτώματων ή ακόμη και απατών, που εάν είχε εφαρμοστεί ο εσωτερικός έλεγχος ενδεχομένως να είχαν προληφθεί έγκαιρα. Όπως έχει ήδη αναφερθεί σε προηγούμενη ενότητα, το 2011 ψηφίστηκε ο Νόμος 4025/2011 όπου το άρθρο 25 αναφέρεται στον εσωτερικό έλεγχο στις υγειονομικές μονάδες. Το Υπουργείο Υγείας συγκεκριμένα, μέσω αυτής της νομοθεσίας απαιτεί να συνταχθεί ένα κανονισμός λειτουργίας στις υγειονομικές μονάδες που θα ερευνά διοικητικά ζητήματα, διαχειριστικά και λογιστικά, η τήρηση του οποίου θα ανατεθεί στον εσωτερικό έλεγχο (Κουτούπης, n.d.).

Από την άλλη πλευρά, η έννοια της εταιρικής διακυβέρνησης αποτελεί τη συνισταμένη της οργάνωσης του εσωτερικού ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο από τις υγειονομικές μονάδες. Το βασικό συστατικό της εταιρικής διακυβέρνησης είναι ο τρόπος με τον οποίο κυβερνάται μία υγειονομική μονάδα από τα όργανα που είναι αρμόδια για αυτό και είναι το διοικητικό συμβούλιό της, το συμβούλιο της διοίκησης εάν υπάρχει και τα διευθυντικά στελέχη. Το διοικητικό συμβούλιο είναι εκείνο το οποίο καθορίζει συνήθως τη διακυβέρνηση των υγειονομικών μονάδων με γνώμονα πάντοτε την κείμενη νομοθεσία και την τήρηση σχετικών κανονισμών. Ένα διοικητικό συμβούλιο είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση του κινδύνου (ανάληψη ή αποφυγή) και για την οργάνωση ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου. Κάθε

ενέργεια του διοικητικού συμβουλίου οφείλει να είναι έγκυρη, αξιόπιστη και να χαρακτηρίζεται από διαφάνεια προς όλα τα άτομα που έχουν συμφέρον από τη μονάδα. Μία ελεγκτική επιτροπή από την άλλη πλευρά πρέπει να διαπιστώνει τη νομιμότητα του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου σε μία υγειονομική μονάδα, ενώ ταυτόχρονα πρέπει να εξασφαλίζει την αποτελεσματική επικοινωνία ανάμεσα στα ελεγκτικά όργανα και στο διοικητικό συμβούλιο. Η ελεγκτική επιτροπή είναι σκόπιμο να εκλέγεται από το διοικητικό συμβούλιο και να οριστούν από αυτό οι αρμοδιότητές της και η λειτουργία της. Από τις βασικές αρμοδιότητες της ελεγκτικής επιτροπής είναι η διασφάλιση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η ορθότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου εντός της κάθε υγειονομικής μονάδας (Κουτούπης, n.d.).

Στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας μελέτης εξετάζεται η περίπτωση καθιέρωσης και εφαρμογής της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου σε υγειονομικές μονάδες της Ελλάδας. Ο βασικός σκοπός της έρευνας και ο ερευνητικός της στόχος είναι η κατανόηση του βαθμού στον οποίο οι εργαζόμενοι σε δημόσιες μονάδες υγείας αντιλαμβάνονται την έννοια της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού. Για το λόγο αυτό πραγματοποιήθηκε μία πρωτογενής, ποσοτική μελέτη με τη διανομή ενός δομημένου ερωτηματολογίου, ως βασικό ερευνητικό εργαλείο, στο ανθρώπινο δυναμικό υγειονομικών μονάδων. Η έρευνα εστίασε στην Περιφέρεια Θεσσαλίας και συγκεκριμένα στην Περιφερειακή Ενότητα Λάρισας, όπου λειτουργεί το Γενικό Νοσοκομείο και το Πανεπιστημιακό Νοσοκομείο, οι εργαζόμενοι των οποίων αποτέλεσαν τον πληθυσμό της μελέτης. Η έρευνα έλαβε χώρα από το Σεπτέμβριο του 2019 έως τον Οκτώβριο του ίδιου έτους και η συγκέντρωση των δεδομένων συνέβη μέσω της έντυπης διανομής του ερωτηματολογίου, εφόσον είχε πραγματοποιηθεί μία ενημέρωση στον πληθυσμό του δείγματος σχετικά με το λόγο πραγματοποίησης της μελέτης. Η επιλογή του δείγματος του πληθυσμού συνέβη με μη τυχαίο τρόπο, καθώς όσοι θα συγκροτούσαν το δείγμα του πληθυσμού έπρεπε να είναι ενήλικες (άνω των 18 ετών), να εργάζονται στο Γενικό ή στο Πανεπιστημιακό Νοσοκομείο Λάρισας και να είναι Έλληνες πολίτες. Αρχικός στόχος ήταν η συγκέντρωση περίπου 100 συμπληρωμένων ερωτηματολογίων, με μία απόκλιση 20 ερωτηματολογίων, και ο τελικός αριθμός που συγκεντρώθηκε ήταν ίσος με 87 ερωτηματολόγια.

4.2 Ερευνητικό εργαλείο μελέτης

Για τη συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών χρησιμοποιήθηκε ένα δομημένο ερωτηματολόγιο ως ερευνητικό εργαλείο, το οποίο έχει χρησιμοποιηθεί από τους Tumwebaze et al. (2018). Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από ερωτήσεις κλειστού τύπου όπου οι απαντήσεις δίνονταν είτε μέσω της δυνατότητας της πολλαπλής επιλογής είτε μέσω της διαβαθμισμένης κλίμακας 5 βαθμίδων Likert, όπου οι συμμετέχοντες έπρεπε να προσδιορίσουν το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας τους με κάποιες προτάσεις. Το ερωτηματολόγιό τους είχε σχεδιαστεί στη βάση της διεθνούς βιβλιογραφίας αναφορικά με την εταιρική διακυβέρνηση και τον εσωτερικό έλεγχο. Το ζήτημα της εταιρικής διακυβέρνησης του παρόντος ερωτηματολογίου εξετάστηκε μέσω των προτάσεων που αφορούσαν στην ανεξαρτησία του διοικητικού συμβουλίου, τη σύνθεσή του και την ελεγκτική επιτροπή. Από την άλλη πλευρά ο εσωτερικός έλεγχος εξετάστηκε μέσω των προτάσεων που αφορούσαν στις πρακτικές του και στη διαχείριση του κινδύνου. Τέλος, στο ερωτηματολόγιο παρουσιάστηκαν και ορισμένα από τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος, ούτως ώστε να σχηματιστεί μία εικόνα για το προφίλ των συμμετεχόντων στην έρευνα.

4.3 Μεθοδολογία εκτίμησης δεδομένων

Στην επιστημονική έρευνα απαντώνται δύο μορφές προσέγγισης, οι οποίες είναι η θεωρητική και η εμπειρική. Αναφορικά με τη θεωρητική προσέγγιση, αυτή αφορά σε μία αφηρημένη και γενικευμένη προσέγγιση επί ενός κοινωνικού ζητήματος. Αυτό συμβαίνει με την παρουσίαση των σχέσεων που το προσδιορίζουν. Στον αντίποδα, η εμπειρική έρευνα συντελεί στον έλεγχο των σχέσεων, οι οποίες έχουν παρουσιαστεί στο θεωρητικό μέρος μίας έρευνας, ενώ την ίδια στιγμή πραγματοποιείται μία σύγκριση με παρόμοιες μελέτες (Bhattacharjee, 2012). Η διαδικασία της συλλογής των δεδομένων συμβαίνει με διάφορους τρόπους και με ποικίλες τεχνικές όπως αναφέρει ο Θεοφιλίδης (1999).

Σύμφωνα με τον Bhattacharjee (2012), οι κυριότεροι τύποι προσέγγισης της ερευνητικής μεθοδολογίας είναι η ποιοτική και η ποσοτική έρευνα. Πιο αναλυτικά, η

ποιοτική έρευνα έγκειται στη συλλογή των στοιχείων με ποιοτικό τρόπο, όπου τα ευρήματα δεν μπορούν να συγκριθούν ή να μετρηθούν με ευκολία. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται κυρίως στις περιπτώσεις όπου πρέπει να αναλυθεί η ανθρώπινη συμπεριφορά ή η παρουσίαση της στάσης των ατόμων και των απόψεών τους. Η συλλογή των δεδομένων συμβαίνει με τη μορφή προσωπικών συνεντεύξεων ή συζητήσεων (Ψαρρού & Ζαφειρόπουλος, 2001). Από την άλλη πλευρά συναντάται η ποσοτική έρευνα, την οποία η βιβλιογραφία θεωρεί ως αντικειμενική. Τα στοιχεία συλλέγονται με ποσοτικό τρόπο και στη συνέχεια εκτιμώνται με στατιστικό τρόπο. Η συλλογή των στοιχείων συμβαίνει μέσω συνεντεύξεων ή δομημένων ερωτηματολογίων τα οποία έχουν ερωτήσεις ανοιχτού ή κλειστού τύπου (Ψαρρού & Ζαφειρόπουλος, 2001). Στην ποσοτική έρευνα η εκτίμηση των δεδομένων βασίζεται στην επιστήμη της στατιστικής. Η τελευταία αφορά σε μία διαδικασία, στην οποία εξετάζονται τα δεδομένα ώστε να οδηγηθεί η έρευνα σε αξιόπιστα αποτελέσματα (Θεοφιλίδης, 1999).

Ένας τρόπος ώστε να εκτιμηθούν τα δεδομένα που έχουν συγκεντρωθεί για μία έρευνα αφορά στην περιγραφική στατιστική. Η μέθοδος αυτήν έγκειται στη συλλογή και στην περιγραφή των δεδομένων, τα οποία θα είναι δυνατό να δώσουν τις κατάλληλες πληροφορίες για ένα δείγμα που εξετάζεται (Pallant, 2005). Στον τομέα της περιγραφικής στατιστικής, η έννοια της συχνότητας f_i αναφέρεται στο πόσο συχνά εμφανίζεται η τιμή του x_i από ένα σύνολο X . Πιο αναλυτικά, η συχνότητα είναι ένα μέτρο που αποδεικνύει τη συχνότητα εμφάνισης κάθε τιμής στο συνολικό δείγμα n . Επιπλέον, αξίζει να σημειωθεί ότι η σχετική συχνότητα p_i αφορά στο λόγο της συχνότητας f_i με την οποία εμφανίζεται η τιμή x_i , ως προς το σύνολο των παρατηρήσεων n (Ιωαννίδης, 2004). Ο τρόπος με τον οποίο υπολογίζεται η σχετική συχνότητα είναι αυτός που ακολουθεί,

$$p_i = \frac{f_i}{n} \quad (1)$$

4.4 Περιορισμοί της έρευνας

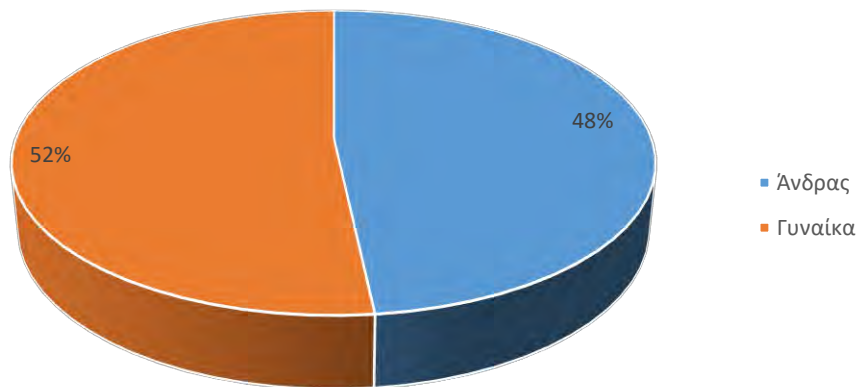
Η εκπόνηση της έρευνας γνώρισε ορισμένους περιορισμούς κυρίως αναφορικά με τη συγκέντρωση του απαιτούμενου αριθμού του δείγματος. Αρχικός στόχος ήταν η συγκέντρωση 100 συμπληρωμένων ερωτηματολογίων, γεγονός το οποίο δεν ήταν εφικτό παρά το ότι είχαν διανεμηθεί σχεδόν 150 ερωτηματολόγια. Ο λόγος αφορούσε στο φόρτο εργασίας των ατόμων στα οποία είχε διανεμηθεί το ερωτηματολόγιο όπως επίσης και η αδιαφορία τους, επειδή αρκετοί δε γνώριζαν τη βαρύτητα συμμετοχής σε μία έρευνα. Επίσης, ένας άλλος περιορισμός της έρευνας ήταν η γεωγραφική οριοθέτησή της στην Περιφερειακή Ενότητα της Λάρισας, η οποία είχε ως αποτέλεσμα τη διεξαγωγή συμπερασμάτων αναφορικά με μία μεγάλη ελληνική επαρχιακή πόλη. Αυτό το ζήτημα δημιούργησε πρόβλημα τόσο ως προς τη συγκέντρωση του απαιτούμενου αριθμού του δείγματος όσο και ως προς τη σύγκριση των αποτελεσμάτων μεταξύ διαφορετικών πόλεων ή την επίτευξη ενός μεγαλύτερου και περισσότερο αντιπροσωπευτικού δείγματος. Τέλος, εξαιτίας του ότι στην Ελλάδα δεν έχει καθιερωθεί ολοκληρωτικά ο εσωτερικός έλεγχος στις μονάδες δημόσιας υγείας θεωρήθηκε ότι δε θα ήταν ιδιαίτερα χρήσιμο να πραγματοποιηθεί μία έρευνα η οποία θα εξέταζε πώς τον αντιμετωπίζουν οι εργαζόμενοι, ενώ αυτό το γεγονός δημιούργησε πρόβλημα ακόμη και στον εντοπισμό των κατάλληλων βιβλιογραφικών αναφορών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

ΣΥΖΗΤΗΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

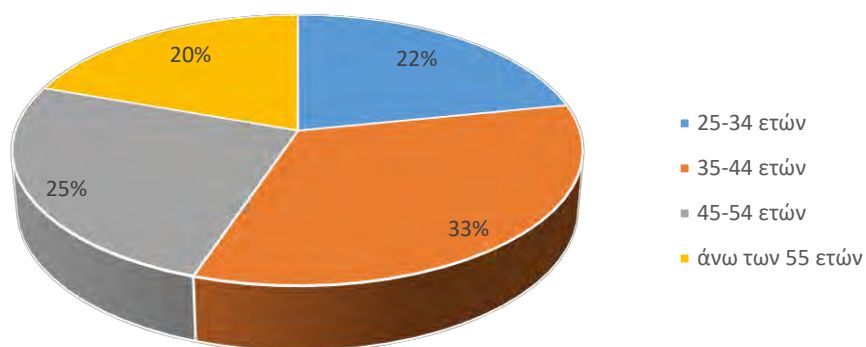
5.1 Δημογραφικά χαρακτηριστικά

Στην πρώτη ενότητα του ερωτηματολογίου εξετάζονται τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος και σε αυτό το σημείο θα παρουσιαστούν οι εκτιμήσεις αναφορικά με το φύλο, την ηλικία, το εκπαιδευτικό επίπεδο και τα έτη προϋπηρεσίας τους. Οι συμμετέχοντες στην έρευνα έπρεπε να επιλέξουν την κατάλληλη για εκείνους απάντηση μέσω μίας λίστας πιθανών απαντήσεων (πολλαπλής επιλογής). Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται με τη μορφή διαγραμμάτων, ώστε να υπάρχει μία διαισθητική αντίληψη αυτών από τον αναγνώστη, ενώ στο παράρτημα της εργασίας είναι δυνατή η περεταίρω επεξεργασία των στοιχείων, καθώς παρουσιάζονται οι πίνακες όπως εκτιμήθηκαν από το στατιστικό πακέτο. Στο Διάγραμμα 2 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις αναφορικά με το φύλο των συμμετεχόντων στην έρευνα. Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρουσιάζονται σε αυτό καθίσταται σαφές ότι το 52% του δείγματος δήλωσε ότι ανήκει στο γυναικείο φύλο, ενώ το 48% το οποίο απέμεινε ανέφερε ότι ανήκει στο ανδρικό φύλο.



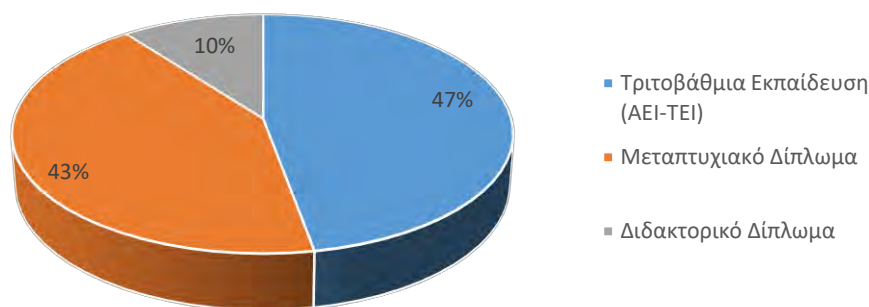
Διάγραμμα 2: Φύλο

Το δεύτερο στοιχείο των δημογραφικών χαρακτηριστικών που εξετάστηκε αφορά στην ηλικία των συμμετεχόντων στην έρευνα. Σύμφωνα με τα στοιχεία που εμφανίζονται στο Διάγραμμα 3 που ακολουθεί αποδεικνύεται ότι το 33% του δείγματος σημείωσε ότι ανήκει στην ηλικιακή ομάδα των 35-44 ετών, ενώ ακολουθεί το 25% το οποίο τόνισε ότι η ηλικία του βρίσκεται μεταξύ 45-44 ετών. Με μικρή διαφορά ακολουθεί το 22% το οποίο δήλωσε ότι η ηλικία του είναι μεταξύ των 25-35 ετών και τέλος το 20% ανέφερε ότι η ηλικία του είναι μεγαλύτερη των 55 ετών.



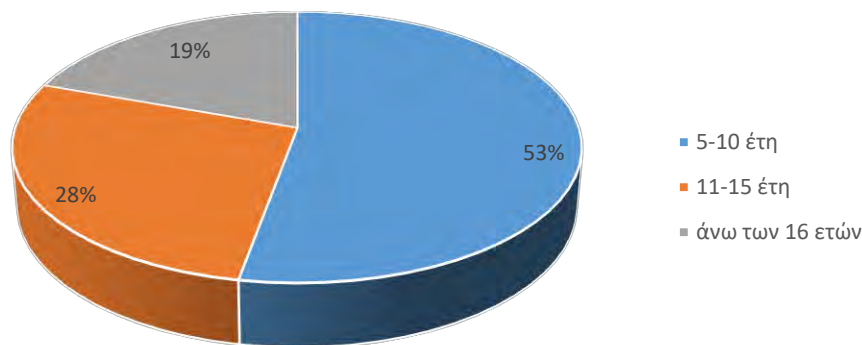
Διάγραμμα 3: Ηλικία

Το εκπαιδευτικό επίπεδο των ατόμων που συμμετείχαν στην έρευνα θεωρείται το επόμενο βασικό στοιχείο των δημογραφικών χαρακτηριστικών που έπρεπε να εξεταστεί. Παρατηρώντας το Διάγραμμα 4 που ακολουθεί αποδεικνύεται ότι το 47% του δείγματος ανέφερε ότι έχει ολοκληρώσει τη φοίτησή του στην Τριτοβάθμια Εκπαίδευση (ΑΕΙ/ΤΕΙ), ενώ με πολύ μικρή διαφορά ακολουθεί το 43% το οποίο σημείωσε ότι κατέχει μεταπτυχιακό δίπλωμα σπουδών. Τέλος, από το δείγμα υπολείπεται ένα ποσοστό ίσο με το 10% το οποίο σημείωσε ότι κατέχει διδακτορικό δίπλωμα σπουδών.



Διάγραμμα 4: Εκπαιδευτικό επίπεδο

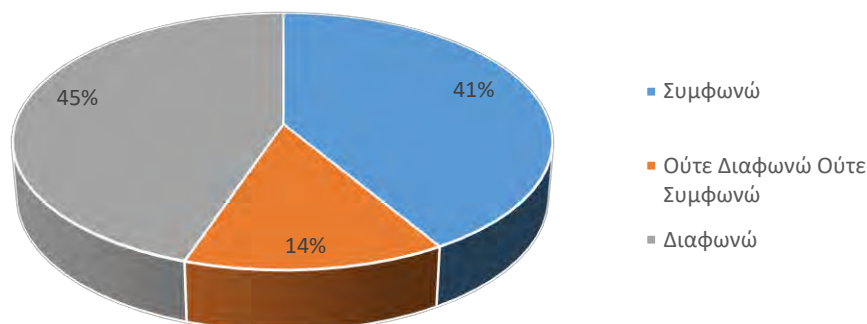
Το τελευταίο στοιχείο των δημογραφικών χαρακτηριστικών που εξετάζεται στα πλαίσια παρουσίαση αυτής της ενότητας του ερωτηματολογίου είναι τα έτη προϋπηρεσίας των συμμετεχόντων στην έρευνα. Παρατηρώντας το Διάγραμμα 5 που ακολουθεί φαίνεται ότι η πλειοψηφία των ατόμων που συμμετείχαν στην έρευνα ανέφερε ότι έχει προϋπηρεσία η οποία είναι μεταξύ των 5-10 ετών, ενώ με σημαντική διαφορά ακολουθεί το 28% το οποίο δήλωσε ότι η προϋπηρεσία του είναι μεταξύ των 11-15 ετών. Το υπόλοιπο 19% του δείγματος δήλωσε ότι η προϋπηρεσία του είναι ίση ή μεγαλύτερη των 16 ετών.



Διάγραμμα 5: Έτη προϋπηρεσίας

5.2 Εταιρική διακυβέρνηση και εσωτερικός έλεγχος

Στη δεύτερη ενότητα του ερωτηματολογίου εξετάζεται η γνώση των συμμετεχόντων στην έρευνα αναφορικά με την εταιρική διακυβέρνηση και τον εσωτερικό έλεγχο, μέσω μίας σειράς προτάσεων στις οποίες οι συμμετέχοντες έπρεπε να δηλώσουν το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας τους, μέσω της διαβαθμισμένης κλίμακας 5 βαθμίδων Likert (1= Συμφωνώ Απόλυτα, 2= Συμφωνώ, 3= Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ, 4= Διαφωνώ, 5= Διαφωνώ Απόλυτα). Το πρώτο στοιχείο το οποίο εξετάζεται στη δεύτερη ενότητα του παρόντος ερευνητικού εργαλείου αφορά στην πρόταση του εάν ο αριθμός του ανθρωπίνου δυναμικού το φορέα απασχόλησης των συμμετεχόντων είναι ικανοποιητικός ώστε να εργαστεί στην κατεύθυνση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου. Παρατηρώντας το Διάγραμμα 6 το οποίο ακολουθεί αποδεικνύεται ότι το 45% του δείγματος ανέφερε ότι διαφωνεί με τη συγκεκριμένη πρόταση, ενώ με μικρή διαφορά η οποία είναι ίση με 4 ποσοστιαίες μονάδες μικρότερη (συγκεκριμένα 41%), ακολουθεί η μερίδα του δείγματος η οποία σημείωσε ότι συμφωνεί με αυτήν την πρόταση. Από το δείγμα λείπει ένα ποσοστό ίσο με το 14% το οποίο τήρησε μία ουδέτερη στάση καθώς επέλεξε την απάντηση «Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ».



Διάγραμμα 6: Ο αριθμός του ανθρωπίνου δυναμικού είναι ικανοποιητικός ώστε να εργαστεί στην κατεύθυνση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου

Στον Πίνακα 1 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι εκτιμήσεις αναφορικά με τις προτάσεις που εξετάστηκαν σχετικά με τη γνώση των συμμετεχόντων αναφορικά με την εταιρική διακυβέρνηση και τον εσωτερικό έλεγχο σε δημόσιες μονάδες υγείας στην Περιφέρεια Θεσσαλίας. Πιο συγκεκριμένα,

- Αναφορικά με την πρόταση «*Η αρμόδια επιτροπή του οργανισμού απασχόλησής μου δίνει τις απαραίτητες πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές για τη διενέργεια ετήσιου ελέγχου*», το 38.6% ανέφερε είτε ότι συμφωνεί απόλυτα με αυτήν την είτε τήρησε μία ουδέτερη στάση (Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ). Το 26.4% του δείγματος δήλωσε ότι συμφωνεί με την πρόταση αυτή, με αποτέλεσμα το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος σε αυτήν την περίπτωση να κλίνει προς τη συμφωνία
- Αναφορικά με την πρόταση «*Ο επικεφαλής της επιτροπής του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητος, και δεν αποτελεί μέλος της διοίκησης του οργανισμού απασχόλησής μου*», όλο το σύνολο των συμμετεχόντων εξέφρασε τη συμφωνία του. Πιο αναλυτικά, το 43.7% ανέφερε ότι συμφωνεί απόλυτα με αυτήν την πρόταση και το υπόλοιπο 56.3% δήλωσε ότι συμφωνεί. Καθίσταται σαφές ότι στην προκειμένη περίπτωση τηρούνται οι αρχές του εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κάλυψη της θέσης του εσωτερικού ελεγκτή

- Αναφορικά με την πρόταση *«Η ελεγκτική επιτροπή σχηματίζει χρηματοοικονομικές αναφορές»*, το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος εξέφρασε τη συμφωνία του και συγκεκριμένα το 31% ανέφερε ότι συμφωνεί απόλυτα και το 32.2% ανέφερε ότι συμφωνεί. Με σημαντική διαφορά ακολουθεί το 19.5% το οποίο σημείωσε ότι διαφωνεί με την πρόταση αυτή και το 17.2% δήλωσε ότι ούτε διαφωνεί αλλά ούτε και συμφωνεί.
- Αναφορικά με την πρόταση *«Η ελεγκτική επιτροπή διασφαλίζει την ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής διαδικασίας και της πληροφόρησης προς τον οργανισμό»*, το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετεχόντων σημείωσε ότι συμφωνεί με την πρόταση. Συγκεκριμένα το 28.7% ανέφερε ότι συμφωνεί απόλυτα και το 42.5% ότι συμφωνεί, ενώ το 18.4% δήλωσε τη διαφωνία του. Αξίζει να σημειωθεί ότι το 10.3% του δείγματος τήρησε ουδέτερη στάση αναφέροντας ότι ούτε διαφωνεί ούτε συμφωνεί. Παρατηρώντας τις εκτιμήσεις αυτού του στοιχείου και τους προηγούμενου γίνεται κατανοητό ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα έχουν μία παρόμοια στάση έναντι της τήρησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και του εσωτερικού ελέγχου
- Αναφορικά με την πρόταση *«Τα μέλη της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου έχουν εμπειρία στα χρηματοοικονομικά την οποία απέκτησαν πρόσφατα»*, το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος φάνηκε να διαφωνεί. Αναλυτικότερα, το 23.6% ανέφερε ότι διαφωνεί και το 18.1% ότι διαφωνεί απόλυτα (σύνολο 41.7%), ενώ στον αντίποδα το 13.9% ανέφερε ότι συμφωνεί απόλυτα και το 22.2% ότι συμφωνεί (σύνολο 36.1%). Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι υπήρξε και ένα ποσοστό ίσο με το 22.2% το οποίο ανέφερε ότι ούτε διαφωνεί ούτε συμφωνεί με αυτήν την πρόταση καθώς δε γνώριζε ακριβώς τι συμβαίνει και δεν ήθελε να πάρει ξεκάθαρη θέση. Από αυτό το σημείο αποδεικνύεται ότι οι απασχολούμενοι στους δημόσιους φορείς υγείας δίνουν έμφαση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, και κυρίως στα άτομα που συγκροτούν τις αντίστοιχες ομάδες, καθώς φαίνεται ότι αναγνωρίζουν τις γνώσεις, τις δεξιότητές τους καθώς και την εμπειρία τους.

	Συμφωνώ Απόλυτα (1)	Συμφωνώ (2)	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ (3)	Διαφωνώ (4)	Διαφωνώ Απόλυτα (5)
1. Ο αριθμός του ανθρωπίνου δυναμικού είναι ικανοποιητικός ώστε να εργαστεί στην κατεύθυνση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου		41	14	45	
2. Η αρμόδια επιτροπή του οργανισμού απασχόλησής μου δίνει τις απαραίτητες πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές για τη διενέργεια ετήσιου ελέγχου	36.8	26.4	36.8		
3. Ο επικεφαλής της επιτροπής του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητος, και δεν αποτελεί μέλος της διοίκησης του οργανισμού απασχόλησής μου	43.7	56.3			
4. Η ελεγκτική επιτροπή σχηματίζει χρηματοοικονομικές αναφορές	31	32.2	17.2	19.5	
5. Η ελεγκτική επιτροπή διασφαλίζει την ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής διαδικασίας και της πληροφόρησης προς τον οργανισμό	28.7	42.5	10.3	18.4	
6. Τα μέλη της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου έχουν εμπειρία στα χρηματοοικονομικά την οποία απέκτησαν πρόσφατα	13.9	22.2	22.2	23.6	18.1
7. Τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται στη διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου	48.3	51.7			
8. Η διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου εξετάζει περιοδικά τις πολιτικές και τις διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί για την εφαρμογή του κατάλληλου εσωτερικού ελέγχου	64.5	35.5			
9. Όλες οι πληροφορίες του οργανισμού απασχόλησής μου είναι διαθέσιμες προς τους ενδιαφερόμενους του οργανισμού με σαφή τρόπο	23.5	48.5	27.9		
10. Οι πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων εξαιτίας των ατομικών συναλλαγών αναφορικά με τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, γνωστοποιούνται σε όλα τα μέλη του οργανισμού απασχόλησής μου	3.5	31.8	7.1	37.6	20
11. Το ανθρώπινο δυναμικό που συγκροτεί την ομάδα του		31.7	24.4	41.5	2.4

εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανιχνεύει την πιθανότητα διενέργειας απάτης					
12. Ο εσωτερικός έλεγχος στον οργανισμό απασχόλησής μου διασφαλίζει την ακεραιότητα των περιουσιακών στοιχείων του από την υπεξαίρεση				46.4	53.6
13. Στον οργανισμό απασχόλησής μου υπάρχει μία σωστή παρακολούθηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου	38.6	54.2	7.2		
14. Όταν εντοπιστεί κάποιος κίνδυνος από την ομάδα του εσωτερικού ελέγχου αντιμετωπίζεται αμέσως	29.9	59.8	10.3		

Πίνακας 1: Εταιρική Διακυβέρνηση και Εσωτερικός Έλεγχος

Παραμένοντας στον Πίνακα 1, τα επόμενα στοιχεία τα οποία εξετάστηκαν στα πλαίσια διερεύνησης της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου είναι τα εξής:

- Σχετικά με την πρόταση «*Τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται στη διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου*», όλο το σύνολο του δείγματος απάντησε καταφατικά. Συγκεκριμένα, το 48.3% σημείωσε ότι συμφωνεί απόλυτα και το 51.7% ότι συμφωνεί
- Σχετικά με την πρόταση «*Η διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου εξετάζει περιοδικά τις πολιτικές και τις διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί για την εφαρμογή του κατάλληλου εσωτερικού ελέγχου*», το 64.5% δήλωσε ότι συμφωνεί απόλυτα, ενώ προς την ίδια κατεύθυνση κινήθηκε και το 35.5% το οποίο ανέφερε ότι συμφωνεί, αποδεικνύοντας με αυτόν τον τρόπο ότι το ανθρώπινο δυναμικό των δημοσίων φορέων υγείας της που συμμετείχε στην έρευνα γνωρίζει πώς πρέπει να αντιμετωπίζει η διοίκηση τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και ότι πρέπει να δίνεται προσοχή σε αυτήν
- Σχετικά με την πρόταση «*Όλες οι πληροφορίες του οργανισμού απασχόλησής μου είναι διαθέσιμες προς τους ενδιαφερόμενους του οργανισμού με σαφή τρόπο*», το μεγαλύτερο ποσοστό των συμμετεχόντων αποδείχθηκε ότι συμφωνεί καθώς το 23.5% ανέφερε ότι συμφωνεί απόλυτα και το 48.5% ότι συμφωνεί. Ωστόσο, ένα ποσοστό υψηλότερο από εκείνο το οποίο φάνηκε να συμφωνεί απόλυτα δήλωσε ότι ούτε διαφωνεί ούτε συμφωνεί και είναι ίσο με το 27.9%

- Σχετικά με την πρόταση *«Οι πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων εξαιτίας των ατομικών συναλλαγών αναφορικά με τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, γνωστοποιούνται σε όλα τα μέλη του οργανισμού απασχόλησής μου»*, το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος διαφωνεί. Συγκεκριμένα το 37.6% δήλωσε ότι διαφωνεί και το 20% ότι διαφωνεί απόλυτα, ενώ στον αντίποδα το 31.8% ανέφερε ότι συμφωνεί και μόλις το 3.5% ότι συμφωνεί απόλυτα. Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι το 7.1% του δείγματος που συμμετείχε στην έρευνα ανέφερε ότι ούτε διαφωνεί ούτε συμφωνεί. Από τα αποτελέσματα αυτής της εκτίμησης καθίσταται σαφές ότι η καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους φορείς υγείας σύμφωνα με τους συμμετέχοντες στην έρευνα πιθανόν να υποκρύψει κάποια στοιχεία που θεωρείται ότι πρόκειται να θίξουν τα συμφέροντά τους
- Σχετικά με την πρόταση *«Το ανθρώπινο δυναμικό που συγκροτεί την ομάδα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανιχνεύει την πιθανότητα διενέργειας απάτης»*, το 41.5% ανέφερε ότι διαφωνεί, ενώ σχεδόν το υποδιπλάσιο αυτού του ποσοστού το οποίο είναι ίσο με το 24.4% δήλωσε ότι ούτε διαφωνεί ούτε συμφωνεί. Από την άλλη πλευρά το 31.7% σημείωσε ότι συμφωνεί και μόλις το 2.4% δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα. Σύμφωνα με όσα δήλωσαν σε αυτό το σημείο οι συμμετέχοντες στην έρευνα, αποδεικνύεται ότι οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι η ελεγκτική επιτροπή του οργανισμού απασχόλησής τους δεν πρόκειται να έχει τη δυναμική ή τις δεξιότητες ώστε να καταφέρει να αποκαλύψει τόσο σημαντικά ζητήματα που μπορούν να θίξουν την αξιοπιστία των οργανισμών απασχόλησής τους
- Σχετικά με την πρόταση *«Ο εσωτερικός έλεγχος στον οργανισμό απασχόλησής μου διασφαλίζει την ακεραιότητα των περιουσιακών στοιχείων του από την υπεξαίρεση»*, το σύνολο των συμμετεχόντων δήλωσε ότι διαφωνεί με αυτήν την πρόταση. Συγκεκριμένα το 46.4% ανέφερε ότι διαφωνεί και το 53.6% δήλωσε ότι διαφωνεί απόλυτα. Τα αποτελέσματα αυτά επιβεβαιώνουν τα αντίστοιχα του προηγούμενου στοιχείου που εκτιμήθηκαν σχετικά με τη δυνατότητα ανίχνευσης απάτης από την ελεγκτική επιτροπή. Αξίζει να σημειωθεί ότι θα μπορούσε κανείς να σκεφτεί ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα ενδεχομένως να έχουν μία μικρή άγνοια σχετικά με τη δυναμική του

εσωτερικού ελέγχου ή στους οργανισμούς απασχόλησής τους ότι η καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου να μην πραγματοποιείται με το σωστό τρόπο

- Σχετικά με την πρόταση *«Στον οργανισμό απασχόλησής μου υπάρχει μία σωστή παρακολούθηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου»*, το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος φάνηκε να συμφωνεί με το 54.2% να δηλώνει ότι συμφωνεί και το 38.6% να αναφέρει ότι συμφωνεί απόλυτα. Τέλος, μόνο το 7.2% του δείγματος δήλωσε ότι ούτε διαφωνεί ούτε συμφωνεί
- Σχετικά με την πρόταση *«Όταν εντοπιστεί κάποιος κίνδυνος από την ομάδα του εσωτερικού ελέγχου αντιμετωπίζεται αμέσως»*, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων αποδείχθηκε ότι συμφωνεί. Συγκεκριμένα, το 59.8% ανέφερε ότι συμφωνεί και το 29.9% δήλωσε ότι συμφωνεί απόλυτα. Από το δείγμα υπολείπεται ένα ποσοστό ίσο με το 10.3% το οποίο σημείωσε ότι ούτε διαφωνεί ούτε συμφωνεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.1 Συμπερασματικές παρατηρήσεις

Τόσο η εταιρική διακυβέρνηση όσο και ο εσωτερικός έλεγχος αποτελούν αναγκαιότητα για το σύγχρονο ανταγωνιστικό και συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Ο εσωτερικός έλεγχος αφορά στις πρακτικές που πρέπει να τηρούνται για τη διασφάλιση της αξίας της οργάνωσης και της επίτευξης των προκαθορισμένων στόχων της, ενώ η εταιρική διακυβέρνηση αναφέρεται σε ένα σύνολο διαδικασιών, νόμων, κανονισμών, πρακτικών και θεσμών οι οποίοι σε διαφορετικό βαθμό επηρεάζουν τη διεύθυνση, τη διοίκηση και τον έλεγχο της οργάνωσης. Επιπλέον, η εταιρική διακυβέρνηση αφορά στις σχέσεις ανάμεσα στα εμπλεκόμενα μέρη με την οργάνωση και στην επίτευξη των οργανωτικών της στόχων, όπως και στην περίπτωση του εσωτερικού ελέγχου. Οι δημόσιες μονάδες υγείας λειτουργούν σε ένα περίπλοκο περιβάλλον, ενώ ο ρόλος τους είναι διττός. Δεν περιορίζεται απλά στη διασφάλιση και στην προώθηση της δημόσιας υγείας των πολιτών αλλά και στην εξασφάλιση της οικονομικής και χρηματοοικονομικής τους κατάστασης και στην υπεράσπιση των πόρων και των περιουσιακών στοιχείων των οργανώσεων από τη διενέργεια απάτης ή την υπεξαίρεση.

Είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι στην Ελλάδα δεν εφαρμόζεται καθολικά η πρακτική του εσωτερικού ελέγχου καθώς βρίσκεται σε πολύ αρχικό στάδιο. Ωστόσο, έχουν γίνει αρκετές ενέργειες προς την κατεύθυνση ολοκληρωτικής υιοθέτησής του από τις δημόσιες μονάδες υγείας με την κυριότερη να αφορά στο Νόμο 4025/2011. Έχει καταστεί σαφής η αναγκαιότητα παρουσίας της καλής διακυβέρνησης στους δημόσιους οργανισμούς είναι σημαντική καθώς επίσης και ο εσωτερικός έλεγχος για την εξασφάλιση της πορείας τους και της επίτευξης των προκαθορισμένων στόχων τους. Στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας μελέτης διερευνήθηκε η γνώση των εργαζομένων σε δημόσιους οργανισμούς του υγειονομικού τομέα αναφορικά με την εταιρική διακυβέρνηση και τον εσωτερικό έλεγχο. Η έρευνα επικεντρώθηκε στην Περιφερειακή Ενότητα Λάρισας και συγκεκριμένα στο ανθρώπινο δυναμικό του

Γενικού και του Πανεπιστημιακού Νοσοκομείου της πόλης. Μετά την έντυπη διανομή του δομημένου ερωτηματολογίου στους υπαλλήλους των δύο αυτών φορέων δημόσιας υγείας, τα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν εκτιμήθηκαν μέσω του SPSS v.20 και παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματά της. Στην έρευνα συμμετείχαν συνολικά 87 άτομα, ενώ είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι ο αρχικός στόχος ήταν η συγκέντρωση τουλάχιστον 100 συμπληρωμένων ερωτηματολογίων. Επίσης, είχαν διανεμηθεί 150 ερωτηματολόγια αλλά τελικά συγκεντρώθηκαν 87, αριθμός που βρίσκεται μέσω στο εύρος απόκλισης που είχε οριστεί αρχικά. Αξίζει να σημειωθεί ότι το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος, με μικρή διαφορά, ανήκει στο γυναικείο φύλο, ενώ η ηλικία του δείγματος κατά μέσο όρο είναι μεταξύ των 35 έως 54 ετών. Οι συμμετέχοντες δήλωσαν ότι έχουν ολοκληρώσει τη φοίτησή τους στην Τριτοβάθμια Εκπαίδευση, ενώ ένα σημαντικό ποσοστό κατείχε και μεταπτυχιακό δίπλωμα σπουδών.

Σχετικά με τη διερεύνηση της γνώσης του ανθρωπίνου δυναμικού των δημοσίων μονάδων υγείας αναφορικά με την εταιρική διακυβέρνηση και τον εσωτερικό έλεγχο, τα αποτελέσματα ήταν ποικίλα ενώ θα μπορούσε κανείς να ισχυριστεί ότι σε γενικές γραμμές οι συμμετέχοντες γνωρίζουν αρκετά πράγματα για τις δύο αυτές σημαντικές έννοιες. Η εταιρική διακυβέρνηση μελετήθηκε κυρίως μέσω προτάσεων που αφορούσαν στην ανεξαρτησία του διοικητικού συμβουλίου, τη σύνθεσή του και την ελεγκτική επιτροπή. Από την άλλη πλευρά ο εσωτερικός έλεγχος διερευνήθηκε μέσω των προτάσεων οι οποίες εξέταζαν στις πρακτικές του και στη διαχείριση του κινδύνου. Πιο αναλυτικά, οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμφώνησαν καθολικά στο ότι ο επικεφαλής της ελεγκτικής επιτροπής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τον οργανισμό απασχόλησής τους και να μην αποτελεί μέλος της διοίκησης. Ωστόσο, το ίδιο ποσοστό των συμμετεχόντων είτε συμφώνησε είτε τήρησε ουδέτερη στάση έναντι της πρότασης που διερευνούσε το ένα η αρμόδια επιτροπή οφείλει να δίνει τις απαραίτητες πληροφορίες προς τους εσωτερικούς ελεγκτές αναφορικά με τη διενέργεια ελέγχου σε ετήσια βάση.

Αναφορικά το χρηματοοικονομικό στοιχείο των δημοσίων μονάδων υγείας οι συμμετέχοντες στην έρευνα συμφώνησαν ότι η ελεγκτική επιτροπή είναι αρμόδια να σχηματίζει τις απαραίτητες χρηματοοικονομικές αναφορές, γεγονός το οποίο ανήκει στη δικαιοδοσία του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, όπως επίσης συμφώνησαν και στο ότι η ελεγκτική επιτροπή διασφαλίζει την ακεραιότητα

της χρηματοοικονομικής διαδικασίας και της πληροφόρησης προς τον οργανισμό. Επίσης, οι συμμετέχοντες στην έρευνα εμπιστεύονται τις δεξιότητες των μελών της ελεγκτικής επιτροπής και την εμπειρία τους καθώς διαφώνησαν στην πρόταση η οποία ανέφερε ότι τα μέλη της έχουν πρόσφατη εμπειρία στα χρηματοοικονομικά. Επιπρόσθετα, τα άτομα που συμμετείχαν στην παρούσα μελέτη ανέφεραν ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να παρουσιάζονται στη διοίκηση του οργανισμού προς όφελος της πορείας του και εξέτασης της αξιολόγησης των στρατηγικών του στόχων. Το σύνολο των συμμετεχόντων στην έρευνα συμφώνησε καθολικά ότι η διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής τους εξετάζει περιοδικά όλες τις πολιτικές και τις διαδικασίες οι οποίες έχουν σχεδιαστεί με στόχο την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου και επίσης ότι κάθε πληροφορία είναι διαθέσιμη προς τους ενδιαφερόμενους του οργανισμού με σαφήνεια.

Παρά το ότι οι συμμετέχοντες έδειξαν να γνωρίζουν ότι τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να γνωστοποιούνται στους ενδιαφερόμενους και ότι η διοίκηση πρέπει να εξετάζει τις πολιτικές εφαρμογής τους, ωστόσο ένα πολύ σημαντικό ποσοστό των συμμετεχόντων διαφώνησε ως προς το ότι η πιθανότητα εκδήλωσης συγκρούσεων λόγω ατομικών συναλλαγών με τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου δεν πρέπει να γνωστοποιείται στη διοίκηση των οργανισμών. Αυτό το γεγονός μπορεί να οφείλεται είτε στην άγνοια που μπορεί να έχουν οι συμμετέχοντες αναφορικά τις αρχές που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο και την εταιρική διακυβέρνηση, είτε στο ότι μπορεί να θεωρούν ότι αυτή η κοινοποίηση μπορεί να θίξει τα συμφέροντα της οργάνωσης. Προς την κατεύθυνση της διαφωνίας κινήθηκαν οι συμμετέχοντες επίσης αναφορικά με την ικανότητα της ελεγκτικής ομάδας να αναπτύξει ένα μηχανισμό ανίχνευσης της πιθανότητας διενέργειας απάτης. Μόνο ένα μικρό ποσοστό συμφώνησε με την ικανότητα αυτής της ομάδας, ενώ το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος το οποίο άγγιξε σχεδόν το 50%, διαφώνησε. Παρά το γεγονός ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα έδειξαν να αναγνωρίζουν την εμπειρία του ανθρωπίνου δυναμικού που συγκροτεί την ελεγκτική επιτροπή και τις δεξιότητές του, ωστόσο θεώρησαν ότι η αναγνώριση της απάτης αποτελεί μία περίπλοκη διαδικασία η οποία δεν μπορεί να διαγνωστεί με ευκολία.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα ανέφεραν την καθολική τους διαφωνία αναφορικά με τη δυνατότητα του εσωτερικού ελέγχου να διασφαλίσει

την ακεραιότητα των περιουσιακών στοιχείων από την υπεξαίρεση. Όπως και σε προηγούμενη περίπτωση έτσι και τώρα, οι συμμετέχοντες στην έρευνα είτε δε γνωρίζουν ακριβώς τις αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών και των δυνατοτήτων του εσωτερικού ελέγχου είτε θεωρούν ότι κάτι τέτοιο δε θα μπορούσε να εφαρμοστεί στην ελληνική πραγματικότητα, εξαιτίας της περιπλοκότητας του περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιούνται οι δημόσιες μονάδες υγείας. Ωστόσο, αν και οι συμμετέχοντες στην έρευνα τόνισαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν μπορεί να ανιχνεύσει την πιθανότητα διενέργειας απάτης ή να διασφαλίσει τα περιουσιακά στοιχεία των οργανώσεων από την άλλη πλευρά συμφώνησαν στο γεγονός ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αντιμετωπίσει έναν κίνδυνο ο οποίος εντοπίζεται. Αυτή η στάση των συμμετεχόντων ίσως μπορεί να ερμηνευτεί στη βάση του ότι θεωρούν ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αντιμετωπίσει γεγονότα τα οποία έχουν ήδη συμβεί και όχι να προλάβει την πραγματοποίησή τους. Ολοκληρώνοντας, οι συμμετέχοντες στην έρευνα ανέφεραν ότι παρά το γεγονός ότι στους οργανισμούς απασχόλησής τους δεν έχει υιοθετηθεί ολοκληρωτικά ο εσωτερικός έλεγχος, ωστόσο η διαδικασία μπορεί να παρακολουθηθεί. Αυτή η στάση των συμμετεχόντων ίσως οφείλεται στο γεγονός ότι στις δημόσιες μονάδες υγείας πραγματοποιούνται εντατικές προσπάθειες για την καθιέρωση του εσωτερικού ελέγχου, οπότε ενδεχομένως να έχουν συγκροτηθεί ομάδες παρακολούθησης του ελεγκτικού συστήματος.

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι τόσο η εταιρική διακυβέρνηση όσο και ο εσωτερικός έλεγχος αποτελούν αναγκαιότητα για τον ελληνικό δημόσιο τομέα και ιδιαίτερα για τον υγειονομικό τομέα ο οποίος ταλανίζεται από συνεχείς μεταβολές. Οι συμμετέχοντες στην έρευνα αποδείχθηκε ότι έχουν ορισμένες γνώσεις επί της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης αν και σε ορισμένες περιπτώσεις αποδείχθηκε είτε ότι δε γνωρίζουν επαρκώς ορισμένα στοιχεία είτε δεν πιστεύουν ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσε στον ελληνικό δημόσιο τομέα να εφαρμοστεί ορθά και να αντιμετωπίσει κάθε μελανό σημείο ή κίνδυνο που ανακύπτει

6.2 Προτάσεις περεταίρω μελέτης

Όπως αναφέρθηκε στο κεφάλαιο παρουσίασης της διερεύνηση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου στις ελληνικές δημόσιες μονάδες υγείας, η έρευνα γνώρισε κάποιους περιορισμούς. Η αντιμετώπιση αυτών είναι δυνατό να επιτρέψει στην έρευνα να συνεχιστεί και στο μέλλον. Πιο συγκεκριμένα, εάν η αποστολή του ερωτηματολογίου συμβεί με ηλεκτρονικό τρόπο θα είναι δυνατό να διευρυνθεί το μέγεθος του δείγματος και να μην περιορίζεται αποκλειστικά στην Περιφερειακή Ενότητα της Λάρισας. Ως εκ τούτου θα καταστεί δυνατή η διαμόρφωση ενός αντιπροσωπευτικότερου δείγματος του πληθυσμού και ταυτόχρονα θα εξαλειφθεί ο γεωγραφικός περιορισμός του. Επίσης, η διανομή του ερωτηματολογίου θα γίνει εύκολα και χωρίς το κόστος εκτύπωσής του ενώ η συμπλήρωσή του θα γίνεται γρηγορότερα. Τέλος, θα ήταν ενδιαφέρον εάν η έρευνα συνέβαινε σχεδόν ανά εξάμηνο σε κάθε ένα από τους φορείς δημόσιας υγείας είχε επιλεγεί, ώστε να υπάρχει ένας έλεγχος της πορείας καθιέρωσης του εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης σε αυτούς με την πάροδο του χρόνου.

Αναφορές

Al-Baidhani, A. M., 2014. *The Role of Audit Committee in Corporate Governance: Descriptive Study*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: SSRN 2487167
[Πρόσβαση 03 October 2019].

Anderson, U. L. και συν., 2008. *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*. 4th επιμ. USA: Bookstore.

Bank for International Settlements, 2014. *Corporate governance principles for banks*, Switzerland: BIS.

Barber, S. L., Borowitz, M., Bekedam, H. & Ma, J., 2013. A The hospital of the future in China: China's reform of public hospitals and trends from industrialized countries. Health policy and planning, czt023.. *Health Policy Plan*, 29(3), pp. 367-78.

Bhattacharjee, A., 2012. *Social Science Research: Principles, Methods, and Practices*. 2nd επιμ. s.l.:Zurich, Switzerland: Global Text Project, Jacobas Foundation.

Botje, D., Klazinga, N. S. & Wagner, C., 2013. To what degree is the governance of Dutch hospitals orientated towards quality in care? Does this really affect performance?. *Health Policy*, 1, 113(1), pp. 134-141.

Chambers, A. D. & Odar, M., 2015. A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1).

COSO, 2015. *Welcome to COSO*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>
[Πρόσβαση 15 October 2019].

Dennis, A., 1998. Rethinking Internal Audits. *Journal of Accountancy*, November.

Dittenhofer, M., 2001. Internal auditing Effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 6(8), pp. 443-450.

Gartner, G. & Khushbu, P., 2019. *Market Guide for Audit Management Solutions*, s.l.: Market Guide for Audit Management Solutions.

Godson, A. & Collins, C. Y. M., 2013. Effectiveness of Internal Control on the Finances of Churches in Greater Accra, Ghana. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(13).

Goodson, S., Morey, K. & Lapointe, J., 2012. *Supplemental Guidance: The role of Internal Auditing in the Public Sector Governance*. Altamore Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors, Global.

Konrath, L. F., 2002. *Auditing: A risk analysis approach*. Cincinnati, OH: South-Western Thomson Learning.

MacRae, E. & Gils van, D., 2014. *Nine Elements required for Internal Audit effectiveness in the public sector*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF): Altamore, Springs, Fl.

Millichamp, A. H., 2002. *Auditing*. 8th επιμ. Cornwall: Thomson.

Naumova, N. A. & Kharisova, F. I., 2014. Effective Internal Audit Service Organisation in Health Clinics. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(24), p. 170.

OECD, 2018. *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*, s.l.: OECD.

Oțetea, A. V., Tița, C. M. B. & Aristotel, U. M., 2013. Internal Public Audit in the Financial Crisis Context. *Procedia Economics and Finance*, Τόμος 6, pp. 688-693.

Paape, L., Scheffe, J. & Snoep, P., 2003. The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU—a survey. *International Journal of Auditing*, 7(3), pp. 247-262.

Pallant, J., 2005. *SPSS Survival Manua*. Second edition επιμ. Sydney: Ligare Pty Ltd.

Pinto, J. και συν., 2014. Role of internal audit in managerial practice in organisations. *African Journal of Business Management*, 8(2), pp. 68-79.

Sarens, G. & De Beelde, I., 2006. Internal Auditors' Perception About Their Role in Risk Management. A comparison between US and Belgian Companies. *Managerial Audit Journal*, 5(304).

Spencer, P. K. H., 2003. *The Internal Auditing Handbook*. United Kingdom: City University Press.

Tabish, S. A., 2012. Healthcare: From Good to Exceptional Governance. *Journal of IMSA*, 25(3), pp. 147-149.

The Institute of Internal Auditors, 2004. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: www.theiia.org.
[Πρόσβαση 20 October 2019].

Tumwebaze, Z. και συν., 2018. Corporate governance, internal audit function and accountability in statutory corporations. *Cogent Business & Management*, Τόμος 5, pp. 1-13.

Wheatman, J. & Kim, E., 2016. *Market Guide for Corporate Compliance and Oversight Solutions*, s.l.: Gartner Research.

Αυγενάκης, Λ., 2010. *Δημόσια Διοίκηση ώρα μηδέν, και ο Θεός φοβάται το ελληνικό κράτος*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: <http://www.avgenakis.gr/Portals/0/pdf/e-book.pdf>
[Πρόσβαση 15 Οκτώβριος 2019].

Βαρβατσουλάκης, Ι., 2002. *Οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της οργάνωσης Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σε Μικρομεσαίες Νοσηλευτικές Μονάδες*. Ph.D. Thesis, Αθήνα: Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, 2014. *Νόμος Υπ' Αριθ. 4270*, Αθήνα: Εφημερίς της Κυβερνήσεως.

Θεοφιλίδης, Χ., 1999. *Η συγγραφή επιστημονικής εργασίας*. Θεσσαλονίκη: Δαρδανός.

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2017. *Εσωτερικός Έλεγχος και ο ρόλος του στη διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα*, Αθήνα: Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας.

Ιωαννίδης, Δ., 2004. *Στατιστικές Μέθοδοι*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις ΖΗΤΗ.

Κουτούπης, Α. Γ., 2014. *Το "Εξυπνο" Νοσοκομείο*, Αθήνα: 16ο Πανελλήνιο Συνέδριο Μάνατζμεντ Υπηρεσιών Υγείας.

Κουτούπης, Α. Γ., n.d. *Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελέγχου στις Μονάδες Υγείας: Τυπική συμμόρφωση ή προσθήκη αξίας;*, Λάρισα: Μέλος Δ. Σ. Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.

Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης, Π., 2013. *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*. Θεσσαλονίκη: Διπλογραφία.

Υπουργείο Υγείας, 2016. *Εποπτευόμενοι Φορείς και Νομικά Πρόσωπα*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: <https://www.moh.gov.gr/articles/ministry/organogramma/129-foreis>
[Πρόσβαση 10 Οκτώβριος 2019].

Υπουργείο Υγείας, 2019. *Αρμοδιότητες Υπουργείου Υγείας*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: <https://www.moh.gov.gr/articles/ministry/organogramma/45-armodiothtes-toy-ypourgeiou-ygeias-kai-koinwnikhs-allhleggyhs>
[Πρόσβαση 15 Οκτώβριος 2019].

Ψαρρού, Κ. & Ζαφειρόπουλος, Κ., 2001. *Επιστημονική έρευνα: Θεωρία και εφαρμογές στις κοινωνικές επιστήμες*. Θεσσαλονίκη: δαρδανός.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

Το παρόν ερωτηματολόγιο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διπλωματικής Εργασίας μου με τίτλο «Εταιρική Διακυβέρνηση και Εσωτερικός Έλεγχος στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας», η οποία εκπονείται στα πλαίσια ολοκλήρωσης των μεταπτυχιακών σπουδών μου στο «Διατμηματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών» του Τμήματος «Λογιστική και Ελεγκτική», με επιβλέποντα τον κ. Κουτούπη Ανδρέα. Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου είναι ανώνυμη και ο χρόνος συμπλήρωσής του δεν ξεπερνά τα 10 λεπτά της ώρας. Θα σας παρακαλούσα να αφιερώσετε λίγο χρόνο στη συμπλήρωσή του, καθώς η συμβολή σας είναι πολύτιμη για τη συγκέντρωση των απαραίτητων δεδομένων από εμένα.

Με εκτίμηση,

Πλιάτσικα Μαρία

Α. ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Παρακαλώ όπως σημειώσετε με ένα «X» την απάντηση που σας αντιπροσωπεύει περισσότερο

1. Φύλο

☐ Άνδρας

☐ Γυναίκα

2. Ηλικία

☐ κάτω των 25 ετών

☐ 25-34 ετών

☐ 35-44 ετών

☐ 45-54 ετών

☐ άνω των 55 ετών

3. Εκπαιδευτικό επίπεδο

☐ Δευτεροβάθμια Εκπαίδευση

☐ Τριτοβάθμια Εκπαίδευση (ΑΕΙ ή ΤΕΙ)

☐ Μεταπτυχιακό Δίπλωμα

☐ Διδακτορικό Δίπλωμα

☐ Άλλο

4. Έτη προϋπηρεσίας

☐ λιγότερα των 5 ετών

☐ 5-10 έτη

☐ 11-15 έτη

☐ άνω των 16 ετών

Β. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

Παρακαλώ όπως σημειώσετε με ένα «X» την απάντηση που σας αντιπροσωπεύει περισσότερο (1=Συμφωνώ Απόλυτα, 2=Συμφωνώ, 3= Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ, 4=Διαφωνώ, 5= Διαφωνώ Απόλυτα)

	Συμφωνώ Απόλυτα (1)	Συμφωνώ (2)	Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ (3)	Διαφωνώ (4)	Διαφωνώ Απόλυτα (5)
1. Ο αριθμός του ανθρώπινου δυναμικού είναι ικανοποιητικός ώστε να εργαστεί στην κατεύθυνση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου					
2. Η αρμόδια επιτροπή του οργανισμού απασχόλησής μου δίνει τις απαραίτητες πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές για τη διενέργεια ετήσιου ελέγχου					
3. Ο επικεφαλής της επιτροπής του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητος, και δεν αποτελεί μέλος της διοίκησης του οργανισμού απασχόλησής μου					
4. Η ελεγκτική επιτροπή σχηματίζει χρηματοοικονομικές αναφορές					
5. Η ελεγκτική επιτροπή διασφαλίζει την ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής διαδικασίας και της πληροφόρησης προς τον οργανισμό					
6. Τα μέλη της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου έχουν εμπειρία στα χρηματοοικονομικά την οποία απέκτησαν πρόσφατα					
7. Τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται στη διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου					
8. Η διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου εξετάζει περιοδικά τις πολιτικές και τις διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί για την εφαρμογή του κατάλληλου εσωτερικού ελέγχου					
9. Όλες οι πληροφορίες του οργανισμού απασχόλησής μου είναι διαθέσιμες προς τους ενδιαφερόμενους του οργανισμού με σαφή τρόπο					
10. Οι πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων εξαιτίας των ατομικών συναλλαγών αναφορικά με τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, γνωστοποιούνται					

σε όλα τα μέλη του οργανισμού απασχόλησής μου					
11. Το ανθρώπινο δυναμικό που συγκροτεί την ομάδα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανιχνεύει την πιθανότητα διενέργειας απάτης					
12. Ο εσωτερικός έλεγχος στον οργανισμό απασχόλησής μου διασφαλίζει την ακεραιότητα των περιουσιακών στοιχείων του από την υπεξαίρεση					
13. Στον οργανισμό απασχόλησής μου υπάρχει μία σωστή παρακολούθηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου					
14. Όταν εντοπιστεί κάποιος κίνδυνος από την ομάδα του εσωτερικού ελέγχου αντιμετωπίζεται αμέσως					

ΠΙΝΑΚΕΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

1. Δημογραφικά χαρακτηριστικά

Φύλο

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Άνδρας	42	48,3	48,3	48,3
Γυναίκα	45	51,7	51,7	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Ηλικία

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 25-34 ετών	19	21,8	21,8	21,8
35-44 ετών	29	33,3	33,3	55,2
45-54 ετών	22	25,3	25,3	80,5
άνω των 55 ετών	17	19,5	19,5	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Εκπαιδευτικό Επίπεδο

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Τριτοβάθμια Εκπαίδευση (ΑΕΙ-ΤΕΙ)	41	47,1	47,1	47,1
Μεταπτυχιακό Δίπλωμα	37	42,5	42,5	89,7
Διδακτορικό Δίπλωμα	9	10,3	10,3	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Έτη προϋπηρεσίας

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 5-10 έτη	46	52,9	52,9	52,9
11-15 έτη	24	27,6	27,6	80,5
άνω των 16 ετών	17	19,5	19,5	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
Φύλο	87	2,67	,787	,620
Valid N (listwise)	87			

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
Ηλικία	87	3,43	1,041	1,084
Valid N (listwise)	87			

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
Εκπαιδευτικό Επίπεδο	87	2,63	,667	,445
Valid N (listwise)	87			

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
Έτη προϋπηρεσίας	87	2,67	,787	,620
Valid N (listwise)	87			

2. Εταιρική διακυβέρνηση και εσωτερικός έλεγχος

Ο αριθμός του ανθρωπίνου δυναμικού είναι ικανοποιητικός ώστε να εργαστεί στην κατεύθυνση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ	36	41,4	41,4	41,4
Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	12	13,8	13,8	55,2
Διαφωνώ	39	44,8	44,8	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
Ο αριθμός του ανθρωπίνου δυναμικού είναι ικανοποιητικός ώστε να εργαστεί στην κατεύθυνση της εταιρικής διακυβέρνησης και του εσωτερικού ελέγχου	87	3,03	,933	,871
Valid N (listwise)	87			

Ο επικεφαλής της επιτροπής του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητος, και δεν αποτελεί μέλος της διοίκησης του οργανισμού απασχόλησής μου

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ Απόλυτα	32	36,8	36,8	36,8
Συμφωνώ	23	26,4	26,4	63,2
Valid Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	32	36,8	36,8	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Η ελεγκτική επιτροπή σχηματίζει χρηματοοικονομικές αναφορές

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ Απόλυτα	38	43,7	43,7	43,7
Valid Συμφωνώ	49	56,3	56,3	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Η ελεγκτική επιτροπή διασφαλίζει την ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής διαδικασίας και της πληροφόρησης προς τον οργανισμό

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ Απόλυτα	27	31,0	31,0	31,0
Συμφωνώ	28	32,2	32,2	63,2
Valid Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	15	17,2	17,2	80,5
Διαφωνώ	17	19,5	19,5	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Τα μέλη της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου έχουν εμπειρία στα χρηματοοικονομικά την οποία απέκτησαν πρόσφατα

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Συμφωνώ Απόλυτα	25	28,7	28,7	28,7
Συμφωνώ	37	42,5	42,5	71,3
Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	9	10,3	10,3	81,6
Διαφωνώ	16	18,4	18,4	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται στη διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Συμφωνώ Απόλυτα	10	11,5	13,9	13,9
Συμφωνώ	16	18,4	22,2	36,1
Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	16	18,4	22,2	58,3
Διαφωνώ	17	19,5	23,6	81,9
Διαφωνώ Απόλυτα	13	14,9	18,1	100,0
Total	72	82,8	100,0	
Missing System	15	17,2		
Total	87	100,0		

Η διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου εξετάζει περιοδικά τις πολιτικές και τις διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί για την εφαρμογή του κατάλληλου εσωτερικού

ελέγχου

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Συμφωνώ Απόλυτα	42	48,3	48,3	48,3
Συμφωνώ	45	51,7	51,7	100,0
Total	87	100,0	100,0	

**Όλες οι πληροφορίες του οργανισμού απασχόλησής μου είναι διαθέσιμες προς τους
ενδιαφερόμενους του οργανισμού με σαφή τρόπο**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Συμφωνώ	49	56,3	64,5	64,5
Valid Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	27	31,0	35,5	100,0
Total	76	87,4	100,0	
Missing System	11	12,6		
Total	87	100,0		

**Οι πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων εξαιτίας των ατομικών συναλλαγών αναφορικά με τα
αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, γνωστοποιούνται σε όλα τα μέλη του οργανισμού
απασχόλησής μου**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Συμφωνώ Απόλυτα	16	18,4	23,5	23,5
Valid Συμφωνώ	33	37,9	48,5	72,1
Valid Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	19	21,8	27,9	100,0
Total	68	78,2	100,0	
Missing System	19	21,8		
Total	87	100,0		

**Το ανθρώπινο δυναμικό που συγκροτεί την ομάδα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανιχνεύει
την πιθανότητα διενέργειας απάτης**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ Απόλυτα	3	3,4	3,5	3,5
Valid Διαφωνώ	27	31,0	31,8	35,3
Valid Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	6	6,9	7,1	42,4
Valid Διαφωνώ	32	36,8	37,6	80,0
Valid Διαφωνώ Απόλυτα	17	19,5	20,0	100,0
Total	85	97,7	100,0	
Missing System	2	2,3		
Total	87	100,0		

**Ο εσωτερικός έλεγχος στον οργανισμό απασχόλησής μου διασφαλίζει την ακεραιότητα των
περιουσιακών στοιχείων του από την υπεξαίρεση**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Συμφωνώ	26	29,9	31,7	31,7
Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	20	23,0	24,4	56,1
Διαφωνώ	34	39,1	41,5	97,6
Διαφωνώ Απόλυτα	2	2,3	2,4	100,0
Total	82	94,3	100,0	
Missing System	5	5,7		
Total	87	100,0		

**Στον οργανισμό απασχόλησής μου υπάρχει μία σωστή παρακολούθηση του συστήματος του
εσωτερικού ελέγχου**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ Απόλυτα	45	51,7	53,6	53,6
Διαφωνώ	39	44,8	46,4	100,0
Total	84	96,6	100,0	
Missing System	3	3,4		
Total	87	100,0		

**Όταν εντοπιστεί κάποιος κίνδυνος από την ομάδα του εσωτερικού ελέγχου αντιμετωπίζεται
αμέσως**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Συμφωνώ Απόλυτα	32	36,8	38,6	38,6
Συμφωνώ	45	51,7	54,2	92,8
Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	6	6,9	7,2	100,0
Total	83	95,4	100,0	
Missing System	4	4,6		
Total	87	100,0		

**Η αρμόδια επιτροπή του οργανισμού απασχόλησής μου δίνει τις απαραίτητες πληροφορίες
στους εσωτερικούς ελεγκτές για τη διενέργεια ετήσιου ελέγχου**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Συμφωνώ Απόλυτα	26	29,9	29,9	29,9
Συμφωνώ	52	59,8	59,8	89,7
Valid Ούτε Διαφωνώ Ούτε Συμφωνώ	9	10,3	10,3	100,0
Total	87	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Variance
Ο επικεφαλής της επιτροπής του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεξάρτητος, και δεν αποτελεί μέλος της διοίκησης του οργανισμού απασχόλησής μου	87	2,00	,863	,744
Η ελεγκτική επιτροπή σχηματίζει χρηματοοικονομικές αναφορές	87	1,56	,499	,249
Η ελεγκτική επιτροπή διασφαλίζει την ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής διαδικασίας και της πληροφόρησης προς τον οργανισμό	87	2,25	1,102	1,214
Τα μέλη της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου έχουν εμπειρία στα χρηματοοικονομικά την οποία απέκτησαν πρόσφατα	87	2,18	1,051	1,105
Τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται στη διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου	72	3,10	1,323	1,751
Η διοίκηση του οργανισμού απασχόλησής μου εξετάζει περιοδικά τις πολιτικές και τις διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί για την εφαρμογή του κατάλληλου εσωτερικού ελέγχου	87	1,52	,503	,253
Όλες οι πληροφορίες του οργανισμού απασχόλησής μου είναι διαθέσιμες προς τους ενδιαφερόμενους του οργανισμού με σαφή τρόπο	76	2,36	,482	,232
Οι πιθανές συγκρούσεις συμφερόντων εξαιτίας των ατομικών συναλλαγών αναφορικά με τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, γνωστοποιούνται σε όλα τα μέλη του οργανισμού απασχόλησής μου	68	2,04	,721	,520
Το ανθρώπινο δυναμικό που συγκροτεί την ομάδα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανιχνεύει την πιθανότητα διενέργειας απάτης	85	3,39	1,226	1,502
Ο εσωτερικός έλεγχος στον οργανισμό απασχόλησής μου διασφαλίζει την ακεραιότητα των περιουσιακών στοιχείων του από την υπεξαίρεση	82	3,15	,904	,818
Στον οργανισμό απασχόλησής μου υπάρχει μία σωστή παρακολούθηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου	84	1,46	,502	,252
Όταν εντοπιστεί κάποιος κίνδυνος από την ομάδα του εσωτερικού ελέγχου αντιμετωπίζεται αμέσως	83	1,69	,603	,364
Η αρμόδια επιτροπή του οργανισμού απασχόλησής μου δίνει τις απαραίτητες πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές για τη διενέργεια ετήσιου ελέγχου	87	1,80	,607	,368
Valid N (listwise)	47			

